

## Penal Tributario

### JURISPRUDENCIA

Buenos Aires, 17 de mayo de 2012. VISTOS: El recurso

de apelación interpuesto por el agente fiscal contra la resolución dictada por el juez a quo, en cuanto dispone sobreseer en forma parcial a A. M. M. respecto de algunos de los hechos que se le atribuyen en la causa que se instruye en averiguación de delitos de la ley 24.769. El recurso de apelación interpuesto por el abogado defensor de A. M. M., contra la resolución dictada por el mismo juez, en cuanto ordena, respecto de otros hechos que también se le atribuyen, el procesamiento y embargo de bienes de su defendida.

Lo informado por escrito por el Fiscal General en sustento del recurso del agente fiscal. La audiencia fijada a fin de escuchar los fundamentos de los recursos a la que el defensor de A. M. M. no concurrió. CONSIDERARON: Los Dres. Hendler y Repetto: Que el sobreseimiento se funda en que los hechos a los que se refiere se encuentran desincriminados por el dictado de una ley del Congreso que, si bien es muy posterior a esos hechos, debe aplicarse retroactivamente por ser más benigna, lo que se encuentra previsto expresamente en el artículo 2º del Código Penal, aplicable en el caso de conformidad con lo que establece el artículo 4º del mismo código. Que el apelante sostiene que la nueva ley que modificó una condición requerida para incurrir en el delito no debe considerarse como más benigna ni cabe su aplicación retroactiva. Que la ley 26.735 dictada por el Congreso en diciembre de 2011 elevó el monto de la condición requerida para castigar el comportamiento fraudulento al que se refiere el artículo 9º de la ley 24.769. Que esa modificación legal implica, necesariamente, la desincriminación de aquellos comportamientos que, no obstante ser fraudulentos, no alcancen a defraudar la cifra establecida. Se trata, por ende, de una ley más benigna que debe aplicarse retroactivamente. Que, en esas condiciones, el sobreseimiento debe entenderse ajustado a derecho. Que no cabe pronunciarse acerca del procesamiento por no haber sido sustentado el recurso. El Dr. Bonzón: Que disiento con la conclusión a la que arriban mis prestigiosos colegas que votan en primer término, respecto al sobreseimiento parcial. La sanción de la ley 26.735 ha reeditado una discusión que viene tomando dimensión los últimos veinte años con la sucesión de numerosas leyes penales, denominadas tributarias, y ha sido mucha la labor jurisprudencial para determinar cuál resultaba de aplicación. Que entre los cambios introducidos por el legislador sobresale aquél que cuadruplica el límite a partir del cual pasan a ser punibles la gran mayoría de ilícitos previstos en la ley; concretamente los artículos 1º, 2º, 3º, 6º, 7º, 8º y 9º. Que esa modificación conduce a interpretar si los nuevos montos resultan aplicables automáticamente a los hechos ocurridos con anterioridad a la sanción de la ley. Que gran parte de la dogmática penal alinea la punibilidad junto a las categorías jurídicas del injusto y de la culpabilidad. ¿La punibilidad es una forma de organizar los presupuestos que el legislador ¿por razones utilitarias, diversas en cada caso y ajenas a los fines propios del derecho penal-, puede exigir para fundamentar o excluir la imposición de una pena y que sólo tienen en común que no pertenecen ni a la tipicidad, ni a la antijuridicidad ni a la culpabilidad, y su carácter contingente, es decir, sólo se exigen en algunos delitos concretos. Al no ser elementos de la tipicidad, no tienen que ser abarcados por el dolo, siendo irrelevante el error del sujeto sobre su existencia? (MUÑOZ CONDE, Francisco, citado por Borja MAPELLI CAFFARENA; Estudio Jurídico dogmático sobre las llamadas condiciones objetivas de punibilidad, Ministerio de Justicia, Madrid ? España, 1990, p. 51). Que, entonces, la condición objetiva de punibilidad tiene la función de determinar los límites entre lo punible y lo impune. Se trata de un hecho externo desvinculado del tipo penal, pero necesario para que pueda aplicarse la pena. Es decir que, si bien no afecta el desvalor de resultado ni el desvalor de la conducta, condiciona la conveniencia político criminal de castigar una conducta por algunas otras razones. En definitiva, se trata de un elemento aleatorio desprendido del principio de oportunidad e inspirado en el desvalor ético social del hecho. Que si bien la definición de la condiciones objetivas de punibilidad siguen generando polémica, parte de la doctrina nacional las admite como meros requisitos de perseguibilidad del delito, porque no hacen al derecho penal sino al procesal penal y para nada ponen en juego el principio de culpabilidad (ZAFFARONI, Eugenio R.; Manual de derecho penal, Ediar, Buenos Aires, 1986, p. 645). O sea que algunos autores las aceptan en tanto y en cuanto operen como condiciones procesales de operatividad de la coerción penal. Que, a su vez, estas condiciones son admitidas por la doctrina extranjera como circunstancias ulteriores radicadas fuera de los elementos del tipo penal (WELZEL, Hans; Derecho Penal alemán, Editorial Jurídica de Chile, Santiago de Chile, 1997, p. 70). Que en el caso en análisis, se trata de conductas que a priori constituían delito porque superaban el límite establecido por el artículo 9 de la ley 24.769, pero que no alcanzan los montos establecidos por el legislador en la nueva ley 26.735. Que la resolución apelada se funda en que en el caso esa nueva ley debe ser aplicada retroactivamente por resultar más benigna que la ley 24.769. Que los representantes del Ministerio Público Fiscal se agravan de esta consideración insistiendo en que los nuevos montos de la ley penal tributaria no impiden que los hechos investigados sigan siendo merecedores de reproche penal y, por ende, no corresponde aplicar la nueva ley retroactivamente. Que el artículo 18 de nuestra Constitución Nacional establece que

¿Ningún habitante de la Nación Argentina puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso??. Este principio se expresa mediante el aforismo latino *nullum crimen, nulla poena sine lege previa*?, y responde a innegables exigencias de seguridad jurídica. Que al principio general de irretroactividad de las leyes penales puede caberle excepción sólo en los casos en que la modificación favorable al imputado obedezca a un cambio en la valoración jurídica del hecho, y no así cuando se modifican otras circunstancias que dan cuenta de razones de política criminal para aplicar retroactivamente la nueva normativa a quien cometió los hechos con anterioridad. Que la nueva ley que modifica el monto, no implica un cambio en la valoración jurídica de los hechos materia de juzgamiento ni una modificación en el contenido de injusto de los mismos, sino sólo una actualización monetaria, lo cual no justifica aplicarla retroactivamente a hechos cometidos durante la vigencia de la anterior. Que en reiteradas oportunidades me he pronunciado en este mismo sentido, entendiendo que la variación de los montos, sea en el ámbito penal tributario como aduanero, constituye una condición objetiva de punibilidad que no da lugar a la aplicación de la ley penal más benigna (BONZÓN RAFART, Juan Carlos y VIDAL ALBARRACIN, Héctor G.; Los límites monetarios en los regímenes tributario y aduanero, Revista de Tributación de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Nro. 1, Errepar, Buenos Aires, 2005, p.118). Que el volumen de lo defraudado se transforma en un elemento fundamental de la construcción del tipo, pero no como elemento constitutivo de la conducta sino como un requisito de significación objetiva de la lesividad al bien jurídico, en tanto al aplicar el principio de *utilidad de la protección penal*?, también llamado *efectividad*?, *eficacia*? o *idoneidad*?, el legislador anticipa una directriz objetiva para legitimar la coerción penal en los casos en que, dada la gravedad, la pena es el único instrumento útil para protegerlo. Que las modificaciones dinerarias son giros de política criminal que auspician la persecución penal de las grandes evasiones, reservando la competencia infraccional para las transgresiones de menor cuantía económica; por lo que las circunstancias cuantitativas únicamente limitan la punibilidad, pero no desincriminan un comportamiento delictivo. En este sentido acompañan las posiciones de quienes entienden que la fijación de un monto responde a razones de política criminal que pretende castigar a evasores de cierta magnitud (VILLEGAS, Héctor, Régimen Penal Tributario Argentino, Depalma, Buenos Aires, 1998; EDWARDS, Carlos Enrique; Régimen Penal Tributario. Leyes 24.765 y 24.769, Astrea, Buenos Aires, 2000, p.28). Que el artículo 17 bis del proyecto original de reforma a la Ley Penal Tributaria destacaba el criterio que los redactores enviaron al Poder Legislativo. Aquel artículo 17 bis establecía que *El aumento del monto fijado como condición objetiva de punibilidad en los distintos ilícitos contemplados en la presente, no dará lugar a la aplicación del principio de la ley penal más benigna. En los hechos cometidos con anterioridad resultarán aplicables los montos vigentes a la fecha de su respectiva comisión*?. De hecho, en el propio mensaje de elevación se sostuvo que *se propicia también la incorporación del artículo 17 bis de la Ley 24.769, estableciendo que el aumento del monto fijado como condición objetiva de punibilidad en los distintos ilícitos contemplados, no dará lugar a la aplicación del principio de la ley penal más benigna. Ello, en atención a que no entraña una modificación de la política criminal en la materia, sino exclusivamente una adecuación cuantitativa que mantiene incólume la decisión punitiva fijada por el legislador respecto de dichos ilícitos, sin establecer nuevos rangos de eximición penal*?. Que en el caso no resulta desproporcionado ni injusto mantener la tipicidad de la conducta atribuida a A. M. M. por haber defraudado al Fisco Nacional en la suma de \$ ? en el año 2001, en tanto ese tipo de fraude ? la omisión de depósitos de aportes retenidos ? continúa siendo delito; sólo se actualizó el monto para equipararlo a la intención originaria del legislador. Se trata de una modificación que no impacta sobre el tipo penal, por lo que no correspondería hablar de benignidad de la nueva ley, sino de cuestiones de política criminal que han variado. Que, por muy respetables que sean otras opiniones sobre esta cuestión, disiento con quienes prescinden de profundizar en si se trata de un elemento del tipo penal o de una condición objetiva de punibilidad y propician, en uno u otro caso, la aplicación retroactiva de la ley 26.735. Ese análisis, lejos de ser prescindible, resulta relevante para admitir ?o no- la aplicación del artículo 2 del Código Penal. Aceptar la aplicación del principio de benignidad aún considerando que la modificación de los montos sólo cambia las condiciones objetivas de punibilidad del delito, configura una contradicción dogmática. Por esta razón discrepo con las conclusiones de los Dres. César R. Litvin y Emilio Cornejo Costas (h) en el trabajo *Aumento de los montos de la Ley Penal Tributaria y aplicación de la ley penal más benigna*, en Suplemento Especial *La Ley: Reforma del Régimen Penal Tributario*, enero-febrero 2012, Buenos Aires, p. 80/87, así como las del Dr. Jorge H. Damarco; *Modificación del Régimen Penal Tributario ?Ley penal más benigna-*, Suplemento Actualidad *La Ley* del 3 de mayo de 2012; entre otros doctrinarios. Que tampoco comparto la tendencia que descarta la aplicación retroactiva de la ley penal más benigna con único respaldo en la realidad inflacionaria de nuestro país. Si bien el sentido de la reforma legal pudo encontrar razón en el transcurso de casi 15 años sin que los montos de la ley 24.769 fueran actualizados, lo cierto es que la devaluación monetaria generada con posterioridad a la caída de la convertibilidad y la sobreviviente realidad inflacionaria no bastan, por sí mismas, para descartar la aplicación del principio de benignidad de la ley penal. En esta línea dictaminó el Procurador General en la Resolución Nro. 5/12, del 8 de marzo de 2012, entendiendo que los montos previstos como umbrales mínimos de punibilidad se corrigieron a los efectos de la depreciación de la moneda nacional sufrida de 1997 a la fecha. Estos mínimos tuvieron

entre otros objetivos, reservar las investigaciones a causas de cierta relevancia económica. A fin de realizar la readecuación, el parámetro que se tomó fue el del dólar estadounidense. Que asimismo disiento con el argumento que hace hincapié en el incorrecto e insuficiente ajuste inflacionario que recibieron los montos, lo cual ¿para quienes así lo entienden- justifica el desaliento de la ley penal más benigna. Que, por último, el aval que se pretende encontrar en los fallos ¿Cristalux? (Fallos 329:1053), ¿Docuprint? (CSJN, 28/7/2009, publicado en La Ley el 25 de septiembre de 2009) y ¿Palero? (Fallos 330: 4544) para admitir la aplicación de la ley penal más benigna resulta, a mi criterio, desacertado. En ¿Cristalux? la Corte señaló que la ley penal más benigna debía aplicarse cuando la modificación de la norma complementaria fuera sustancial. En el caso, el Máximo Tribunal entendió que el decreto 530/91 había dejado sin efecto la obligación de ingresar divisas y, por ende, desafectó el bien jurídico protegido por el derecho penal cambiario. En otras palabras, se concluyó que se trataba de una modificación sustancial del tipo penal que daba cuenta de un cambio en la valoración jurídica del hecho que dejó de ser delictivo. También se entendió que esa modificación respondía a una nueva valoración social del hecho delictivo, distinta de la que se pensaba con anterioridad al decreto de 1991. En base a esto, se propició aplicar la nueva disposición como ley penal más benigna para evitar transgresiones al principio de igualdad ante la ley, de conformidad con el artículo 16 de la Constitución Nacional, pues de no aplicar la benignidad quienes habían cometido el hecho tras el Decreto 530/91 se verían favorecidos respecto de quienes habían cometido el mismo hecho antes de su vigencia. Estos conceptos no resultan para nada aplicables en ¿Docuprint?, en donde se discutía la modificación de los plazos para ingresar divisas. Y si bien se hizo remisión a los argumentos brindados en ¿Cristalux?, lo cierto es que la modificación de los plazos para ingresar las divisas provenientes de las exportaciones no afectaba el núcleo del tipo penal y, entonces, no era una modificación sustancial. Que tampoco las modificaciones que abrieron el debate en el caso ¿Palero? alcanzan para admitir la aplicación de la ley penal más benigna en el sentido de ¿Cristalux?. El incremento del monto del artículo 9 de la ley 24.769 no implicó la desafectación del bien jurídico protegido, por lo que no puede sostenerse que se trató de una modificación sustancial de la norma penal que justifique la aplicación del artículo 2 del Código Penal. La actualización de ese monto se relacionó con aspectos extrapenales, establecidos por el legislador como condiciones objetivas de punibilidad y por motivos de política criminal. Que, dejando a salvo mi criterio, aún admitiendo la aplicación de la doctrina establecida en ¿Cristalux?, las condiciones de este resultan muy diferentes, pues aquí no ha variado la valoración social de lo que se considera ¿delictivo?, sino que se acude a la actualización de los montos para mantener la misma valoración. En definitiva también se buscó preservar la igualdad ante la ley, tal como se indicó en ¿Cristalux?, para que las variaciones inflacionarias no generaran un exceso de punibilidad. Que, por estas razones, considero que debe revocarse el sobreseimiento dictado respecto de A. M. M. por no ser de aplicación el artículo 2º del Código Penal. Por lo que, SE RESUELVE: I) CONFIRMAR, por mayoría, la resolución apelada en cuanto ordena el sobreseimiento parcial de A. M. M. II) TENER POR DESISTIDO el recurso de apelación interpuesto por el letrado defensor de A. M. M. Regístrese, notifíquese, remítanse los autos principales al juzgado de origen con oficio de estilo y devuélvase. EDMUNDO S. HENDLER JUEZ DE CÁMARA NICANOR M. P. REPETTO JUEZ DE CÁMARA JUAN CARLOS BONZÓN JUEZ DE CÁMARA Ante mí: GUILLERMO C. SUSTAITA SECRETARIO Cita digital: