

EXPTE. 5942 SALA 2 FD
BOL. 59 B.300

CFALP.OFICINA DE JURISPRUDENCIA
Carpetas temáticas:LEY PENAL TRIBUTARIA

**LEY PENAL TRIBUTARIA. EVASIÓN SIMPLE
.ART. 1 LEY 24-769. PUNIBILIDAD
CONFORME SANCIÓN DE LA LEY
26.735.INAPLICABILIDAD DE NORMATIVA.
ANALISIS NORMATIVO Y LEGISLATIVO
ACERCA DE LA APLICACIÓN RETROACTIVA
DE LA LEY. INTERPRETACIÓN , EXÉGESIS Y
DOGMÁTICA.SOBRESEIMIENTO.**

USO OFICIAL

EL CASO: apelación en carácter subsidiario contra el procesamiento sin prisión preventiva por el delito de evasión simple, previsto y reprimido por el art. 1º de la ley 24.769..El carácter subsidiario del recurso se debe a que los imputados se acogieron a una moratoria que se hallan abonando, por lo cual estiman que se ha extinguido la acción penal.El a quo, en cambio, considera que solo corresponde suspender el curso del proceso.En el pronunciamiento en que el Juez rechazó la petición concerniente a declarar extinguida la acción penal, concedió el recurso contra el procesamiento. El Tribunal. Revocó el auto de procesamiento y sobreseyó por inexistencia del delito que se imputara.

”Pendiente el caso de resolución en la Alzada el Congreso sancionó la ley 26.735, que establece un nuevo límite cuantitativo dinerario de pesos 400.000 para que la evasión fiscal sea punible.La sanción de esta nueva ley suscita la cuestión consistente en si la evasión materia del proceso, perseguida de acuerdo con el artículo 1 de la ley 24.769, ha dejado de ser punible en virtud del nuevo límite cuantitativo dinerario de pesos 400.000, establecido por la ley 26.735 posterior al hecho.Dicha cuestión debe ser considerada aún no existiendo petición de parte, conforme la doctrina de Fallos: 330:4544 y desde ya adelante mi respuesta en el sentido de la inaplicabilidad de la ley 26.735 y de la 24.769 al caso. En efecto la primera importa un agravamiento del tipo penal que no puede alcanzar a las causas por hechos cometidos antes de la nueva sanción y también significa desincriminar las conductas que no encuadran en las nuevas normas. Ello, en virtud del principio que impone la aplicación retroactiva de la ley más benigna (art. 2 del Código Penal, art. 11 segunda parte de la Declaración

Universal de los Derechos Humanos, art. 9 del Pacto de San José de Costa Rica y art. 15 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos). El Ministerio Público, en la Instrucción General a fiscales del 12 de marzo de 2012, emitida por el entonces Procurador General Dr. Esteban Righi, entiende que la ley 26.735, en cuanto establece un límite superior al de la ley 24.769, para la punibilidad de los hechos de carácter penal tributario a los que se refiere dicha ley, no obsta a la aplicación de ella (la ley anterior) a las causas pendientes. Entiendo que el argumento que enuncia dicha instrucción a los Fiscales es una ficción, consistente en sostener que el nuevo y más elevado límite dinerario que separa el campo tributario delictivo del contravencional no difiere, calculado en valores actuales, del contenido por la ley 24.769. Aunque se exprese que el cambio operado no es sino la parificación de los montos de una y otra ley, esta idea no se sostiene, frente al índice inflacionario y es, simplemente, no una actualización de la suma original, sino un aumento de ella, emanado de un criterio legislativo discrecional, posiblemente fundado en considerar los \$ 100.000 de la ley 24.769 como pesos-dólares para darles ahora un valor relativamente aproximado, aunque menor al que el dólar posee actualmente en el mercado cambiario. En este orden de ideas, cabe tener en cuenta que la ficción en que se apoyan las instrucciones del Procurador General es, en mi criterio, una derivación extraíble no propiamente de la ley 26.735, sino del proyecto original de ella, que, por un lado, propició “adecuar los importes numéricos exigidos para verificar las condiciones objetivas de punibilidad” (de las figuras penales tributarias a las que se refiere el proyecto). Por otro lado, el mensaje del Poder Ejecutivo propuso también agregar a la ley 24.769 un art. 17 bis, que expresase que el aumento fijado como condición objetiva de punibilidad en los distintos ilícitos contemplados no darán lugar a la aplicación de la ley más benigna. Sin embargo, como lo señalan las mismas instrucciones del Procurador General, esta norma no fue incluida por la Comisión de Diputados en su dictamen, y nunca más a lo largo del debate volvió a ser mencionada. El debate referido contiene algunas ideas que tal vez convenga destacar. Una de ellas es la del diputado Albrieu, quien recalca que los montos mínimos de la ley anterior han sido multiplicados por cuatro, pero se resiste a llamar a ese elemento dinerario “condición objetiva de punibilidad”¹, (1) término que no comparte “por que en un derecho de culpabilidad no existe fórmula alguna de condición objetiva de punibilidad” (Cámara de Diputados, Período 129, reunión 13°, 1° Sección Extraordinaria Especial, continuación 15 de diciembre de 2011). La conclusión lógica de este punto de vista habría de ser -cosa que no dice el diputado Albrieu- situar la distinción dineraria a que nos referimos como elemento del tipo de injusto, con todas las consecuencias limitativas de la aplicación de la ley penal tributaria que resultarían de las discusiones sobre la existencia o no de error en el contribuyente. El diputado De Marchi, en

Poder Judicial de la Nación

USO OFICIAL

cambio, sostuvo que la distinción dineraria que nos preocupa se enmarca en el tipo objetivo de los delitos contemplados, añadiendo, en el sentido que después sostendría el Procurador General, que el cambio introducido no altera elementos materiales o sustanciales que modifiquen el tipo objetivo de tales delitos (Acta de la misma sección). De la discusión en la Cámara alta hemos rescatado las expresiones de la senadora Escudero, la cual manifiesta: *“Deseo expresar algunas pocas palabras con relación a la ley penal tributaria, que si bien se presenta como un traje a rayas para los evasores, en realidad tiene aspectos que morigeran y otros que endurecen las penas. En lo que morigera, en realidad, es en cuanto a las penas de evasión simple y agravada. Las penas no se modifican, pero al elevarse el monto de la evasión, en realidad, por aplicación de la ley penal mas benigna, el efecto inmediato será la liberación de todos aquellos que están imputados por haber cometido evasiones inferiores al monto nuevo, que será de 400.000 pesos para la evasión simple y de 4.000.000 de pesos para la evasión agravada”* (Versión taquigráfica- Provisional Cámara de Senadores de la Nación, período 129°-16° reunión sesión segunda, sesión extraordinaria- 21 y 22 de diciembre de 2011 pag. 166). Imposible es, a la luz de estos antecedentes, determinar si existe alguna voluntad legislativa, para aplicar retroactivamente la nueva ley y si la distinción numérica efectuada debe considerarse una condición objetiva de punibilidad o un elemento objetivo del tipo de injusto. Fracasada la solución por vía de la exégesis hemos de recurrir a la dogmática. En ese sentido, y antes de adentrarnos en ella, conviene recordar que el artículo 18 de la Constitución, en cuanto establece "Ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso..." forma parte del largo anillo de disposiciones similares que parten del artículo 39 de la Carta Magna de 1215: " Ningún hombre libre será capturado o reducido a prisión o privado de sus bienes o puesto fuera de la ley o exiliado o de otro modo destruido, ni iremos contra él, sino por el legal juicio de sus pares o por la ley de la tierra". Para comprender el alcance de este principio conviene tener en cuenta cuáles eran los poderes de los jueces en el marco de la tradición romana o la romanística posterior. Como sabemos, lo que en Roma podemos llamar administración de justicia era una manifestación del poder militar del magistrado, y por eso estaba reservada a quienes tenían dirección militar: Cónsules y Pretores, y estos últimos, después absorbieron en forma exclusiva el rol judicial. Pero estos comandantes-jueces poseían ante todo el imperio militar, que permitía aplicar coerciones y sanciones *ad libitum* según criterios discrecionales. Al lado del *imperium* estaba la *iurisdictio* que se sujetaba a normas generales: las Doce Tablas, la costumbre, las leyes públicas y las normas equitativas que respondían al sentir común y que el pretor codificaba. En el campo de la *iurisdictio* penal, tanto en el *Corpus Iuris* como en la romanística posterior, se abrieron paso numerosas expresiones que podrían sintetizarse en la máxima hermenéutica " *in dubiis benignior est sumenda interpretatio*". Esta orientación estaba fundada por preceptos morales de caridad y

piEDAD, tendientes a atemperar el feroz rigor que ostentaban muchas de las leyes penales de la Alta Edad media. Y fue la Ilustración, la que, por otra fuente de inspiración vertió nuevos contenidos en estos antiguos odres (ver sobre esta temática Norberto Bobbio, *L'Analogia Nella Logica del Diritto*, Turín, 1938, págs. 174 a 187). Bobbio, que estudia con amplitud estas tradiciones, señaló una fuente del derecho penal canónico, la cual expresa: *poena criminis ex tempore legis est, quae crimen inhiuit, nec ante legem nulla rei damnatio est, sed ex lege* (la pena del crimen es según la ley de su tiempo, la cual prohíbe el crimen, ni antes de la ley ningún acto es condenado sino por la ley; el texto se encuentra en la página 189 de la citada obra de Bobbio y también en la 673 del *Diritto Penale Canónico* de Doménico Schiappoli, en la Enciclopedia Pessina, volumen I). Estamos aquí a un paso del *nullun crimen, nulla poenae, sine proevia lege*. Pero la máxima formulada por Feuerbach está llena del espíritu de los hombres de la Ilustración, que repudiaron la retroactividad de la ley, ya no por razones humanitarias, sino porque la ley retroactiva significa fingir una prohibición para la época en que la prohibición no existía, una ficción de preexistencia de la ley (ver Paul Roubier, *Les Conflits de Lois dans le Temps*, Paris, 1929, tomo I, pág. 8). Este autor recuerda a Benjamin Constant cuando este decía que "la retroactividad...es el más grande atentado que la ley puede cometer, es la anulación de las condiciones en virtud de las cuales la sociedad tiene el derecho de exigir la obediencia del individuo: pues ella le arrebató las garantías que le ha asegurado a cambio de esa obediencia que es un sacrificio. La retroactividad quita a la ley su carácter, la ley que retrograda no es una ley "(Roubier, *op. et. vol. cit.* pág. 510). Por mi parte hace años destacué, en un conocido precedente que los mandatos y prohibiciones legales limitativos de la libertad solo existen en la medida en que no hayan sido dejados sin efecto y solo en ellos puede fundarse el magisterio penal (considerando XVI de mi voto in re "Feet up S.A. s/inf. ley 23.771"; ver La Ley, t. 1998-F págs. 379 y sig.). (a). Me parece que este principio de la no retroactividad de la ley no se expresa bien utilizando un vocabulario como el del art. 2 del Código Penal o el de los tratados internacionales, pues esas expresiones están tomadas del derecho antiguo, que se funda en razones humanitarias y no en la concepción de los derechos del hombre, que inspira la prohibición de las leyes retroactivas. Esa prohibición significa lisa y llanamente que el juez debe dictar sentencia conforme a la ley que rige al momento en que se pronuncia, lo cual no significa que si esa ley es más grave que la del momento del hecho no deba aplicar la menos gravosa, pues ella es la ley vigente, toda vez que no está en las facultades del legislador dictar leyes *ex post facto*. Las nuevas leyes obligarán para el futuro pero no se las puede extender ficticiamente para el pasado. La ley penal nueva que no sea estrictamente compatible con la anterior la ha derogado y si el legislador pretendiese mantener para los casos antiguos la ley entonces existente la renovaríA desde un tiempo posterior o sea *ex post facto*. Esto es

Poder Judicial de la Nación

USO OFICIAL

tan evidente, que en el proyecto del Poder Ejecutivo el frustrado artículo 17 bis trataba de mantener en vida la legislación anterior diciendo que “En los hechos cometidos con anterioridad resultarían aplicables los montos vigentes a la fecha de sus respectiva comisión”. La existencia de esta norma en el proyecto indica, asimismo, que los autores del fracasado artículo 17 bis tuvieron en mente - al menos en el halo de la conciencia- que la llamada retroactividad de la ley más benigna es lo mismo que la aplicación como vigente de una ley derogada. A la vez reconocieron una diferencia esencial entre la antigua norma de la ley 24.769 y la norma de la ley 26.735. No se me escapa que en la dogmática clásica, que para nada ha sido traída a cuenta en este debate, existe una vía que, de admitirse, daría una justificación al criterio sostenido por la Procuración General. Se trata de la conocida teoría de las normas de Binding, que separa la norma indicativa de la conducta imperada de la ley penal propiamente dicha (no matar = norma; el que matare será sancionado con x de prisión = ley penal). Para Binding, seguido por muchos autores clásicos, la norma no es parte de la ley penal y la regla de no retroactividad solo se aplica a la ley penal. De tal manera la variación de los presupuestos de aplicación de una pena que no varía -como es nuestro caso- forman parte de la norma, que podría aplicarse retroactivamente. Mezger ha replicado vigorosamente la teoría de las normas, y no me introduciré en los ejemplos que este autor presenta para demostrar el error de Binding, sino que prefiero remitirme al sentido originario que en la tardía escolástica y en la Ilustración fundan la no retroactividad sobre la base de que aquello que no puede retrotraerse es la prohibición de una acción que en su momento no estaba prohibida (sobre esta materia ver Roubier, *op. cit.*, vol. 2 pág. 587 nota 1 y Mezger, *Tratado de derecho penal*, traducción de José Arturo Muñoz, Madrid, Revista de derecho privado, tomo I, págs. 115 y 118). Para cerrar me permito reproducir un párrafo en que Mezger sintetiza su punto de vista contrario a la teoría de las normas: "El código, al emplear la palabra "ley" se refiere, como ya antes destacamos, al total estado jurídico en el que descansa la punibilidad, y a su posible modificación; este estado jurídico comprende tanto la norma y los preceptos jurídicos referentes al "objeto de protección (bien jurídico)", como la "norma protectora", esto es, la "ley penal en sentido estricto". En consecuencia de todo lo expuesto estimo acertado el criterio que aplicó la Corte Suprema en el citado caso de Fallos:330:4544 “Palero, Jorge Carlos s/recurso de casación”, 23 de octubre de 2007, de acuerdo con el cual en una situación similar a la de autos, referente a que la ley 23.063 elevó el monto establecido en la ley 24.769 para que existiera apropiación de recursos de la seguridad social, consideró que la modificación introducida importara desincriminación de las conductas anteriormente comprendidos en el artículo 9 de la ley 24.769. La construcción contenida en la instrucción del Procurador General que rechazamos, resulta también contraria a propósitos fundamentales de los autores de la normativa vigente. En este sentido corresponde tener en cuenta que el Senador Guastavino, miembro informante de la

bancada oficialista expresó que: *“Esta medida posibilitará disminuir el flujo de nuevas causa porque, con la ley de 1996, los mínimos han quedado reducidos. Lo que ocurre que hay pequeños evasores que, por esta ley, inundan las causa. En verdad, lo que aquí hay que buscar es a los grandes evasores. Obviamente, hay que continuar con la persecución administrativa con los pequeños evasores; que hay que apuntar a buscar a los grandes evasores. esta medida, como digo, posibilitará disminuir el flujo de nuevas causas y concentrará recursos judiciales en los grandes evasores”*. (El diputado Gil Lavedra se expresó en términos parecidos durante el debate en la cámara baja).Es importante, asimismo, en este sustancioso párrafo, la clara idea de que los que en la actualidad han de considerarse pequeños evasores, no alcanzados por la ley 26.735, no dejan por ello de cometer infracciones administrativas, pertenecientes al campo donde debe ejercitarse la atribución de policía penal económica que corresponde al Fisco. Es decir que los hechos que eran delito conforme a la ley 24.769 pierden su carácter de conductas delictivas, pero no quedan sustraídos al campo contravencional, sancionado por la ley 11.683. Por consiguiente corresponde revocar el auto de procesamiento apelado y sobreseer(,,,)por inexistencia del delito que se les imputara.”(del voto del Juez SCHIFFRIN con adhesión de la Jueza CALITRI.NOTAS (1)En el precedente Feet up S.A. s/infracción ley 23.771, Sala II, 10/2/1998, libro XXI f° 57 en adelante, me ocupe de definir el concepto de condiciones objetivas de punibilidad, diciendo que forman parte de la figura penal como elemento externo al tipo de la antijuricidad y de la culpabilidad, recordando los ejemplos que ofrece Marcelo Finzi, la instigación al suicidio (Art. 83 C.P.) cuando este sucede y la concertación del duelo a muerte cuando ocurre (art. 103 C.P.) (la cita de Finzi aparece en “Delitos cuya punibilidad depende de la realización de un suceso”, La Ley, tomo 34 pág. 1144 a 1147); En la misma ocasión expresé que las condiciones objetivas de punibilidad hacen que la acción sea merecedora de pena, solo si ocurre un suceso posterior a la misma. El día de hoy creo que esta última afirmación no es exacta, pues como dice Maurach, las condiciones de punibilidad pueden producirse en el momento de realización del tipo o en momentos distintos. Si el mínimo de monto dinerario evadido al Fisco es una condición de punibilidad, todavía queda por resolver si el acontecimiento respectivo integra el tipo de injusto con las consecuencias que ella produce, especialmente en materia de error excluyente del dolo, o si se trata de un elemento necesario para la punibilidad, pero que no integra el tipo de injusto de ni de culpabilidad (sobre las distintas posiciones de la literatura extranjera y nacional, ver, con

Poder Judicial de la Nación

USO OFICIAL

abundante bibliografía, Juan Gustavo Corvalán, *Condiciones objetivas de punibilidad*, prólogo de Eugenio R. Zaffaroni, Bs. As., Astrea 2009, pag. 466 y sig.). De todos modos esta *vexata questio* no tiene influencia decisiva en el tema referente a si la ley 24.769 puede seguir aplicándose una vez vigente la ley 26.735. En efecto, aún cuando el monto evadido no se incluya en las categorías de los tipos de antijuricidad y culpabilidad de cualquier modo es elemento integral de la figura delictiva (por ejemplo Maurach dice que las condiciones objetivas de punibilidad son características no del tipo, sino del delito, y como tales, del derecho material. Si faltan, la absolució n es obligatoria; v. de este autor, *Tratado de Derecho Penal*, T. I, traducción de Juan Córdoba Roda, Ariel, Barcelona, pág. 299, sub 3, en el mismo sentido, Santiago Mir Puig, *Derecho Penal, Parte General*, 7° ed., año 2004, ed. B de F., Bs. As. y Montevideo, pág. 151, n°34). En la misma ocasi3n expresé que las condiciones objetivas de punibilidad hacen que la acci3n sea merecedora de pena, solo si ocurre un suceso posterior a la misma. El día de hoy creo que esta última afirmaci3n no es exacta, pues como dice Maurach, las condiciones de punibilidad pueden producirse en el momento de realizaci3n del tipo o en momentos distintos. Si el mínimo de monto dinerario evadido al Fisco es una condici3n de punibilidad, todavía queda por resolver si el acontecimiento respectivo integra el tipo de injusto con las consecuencias que ella produce, especialmente en materia de error excluyente del dolo, o si se trata de un elemento necesario para la punibilidad, pero que no integra el tipo de injusto de ni de culpabilidad (sobre las distintas posiciones de la literatura extranjera y nacional, ver, con abundante bibliografía, Juan Gustavo Corvalán, *Condiciones objetivas de punibilidad*, prólogo de Eugenio R. Zaffaroni, Bs. As., Astrea 2009, pag. 466 y sig.). De todos modos esta *vexata questio* no tiene influencia decisiva en el tema referente a si la ley 24.769 puede seguir aplicándose una vez vigente la ley 26.735. En efecto, aún cuando el monto evadido no se incluya en las categorías de los tipos de antijuricidad y culpabilidad de cualquier modo es elemento integral de la figura delictiva (por ejemplo Maurach dice que las condiciones objetivas de punibilidad son características no del tipo, sino del delito, y como tales, del derecho material. Si faltan, la absolució n es obligatoria; v. de este autor, *Tratado de Derecho Penal*, T. I, traducción de Juan Córdoba Roda, Ariel, Barcelona, pág. 299, sub 3, en el mismo sentido, Santiago Mir Puig, *Derecho Penal, Parte General*, 7° ed., año 2004, ed. B de F., Bs. As. y Montevideo, pág. 151, n°34).; **NOTA(a)**: referencia jurisprudencial: publicado en el sitio [www.pjn.gov.ar/Fueros Federales/Justicia Federal La Plata/Fallos destacados/carpeta temática LEY PENAL TRIBUTARIA \(FD.380\)](http://www.pjn.gov.ar/Fueros_Federales/Justicia_Federal_La_Plata/Fallos_destacados/carpeta_temática_LEY_PENAL_TRIBUTARIA_(FD.380)).

9/8/2012.SALA SEGUNDA.Expte.5942.“A. Hnos. S.A. s/presunta infracción ley 24.769” y el incidente “excepción de prejudicialidad”.agregado.Juzgado Federal N* 1 de Lomas de Zamora.

PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

La Plata, 9 de Agosto de 2012. R.S. 2 T F*

VISTA: Esta causa registrada bajo el N° 5942, caratulada: “A. Hnos. S.A. s/presunta infracción ley 24.769” y el incidente “excepción de prejudicialidad” que corre agregado, procedente del Juzgado Federal de Primera Instancia n° 1 de Lomas de Zamora:

Y CONSIDERANDO:

EL JUEZ SCHIFFRIN DIJO:

I- Llegan estos autos a la Alzada en virtud del recurso de apelación interpuesto a fs. 93/94 en carácter subsidiario por M, A, A. y B. N.A....por lo que se dispuso el procesamiento de ambos sin prisión preventiva por el delito de evasión simple, previsto y reprimido por el art. 1° de la ley 24.769. La evasión imputada alcanza a \$...-

Cabe aclarar que el carácter subsidiario del recurso se debe a que los imputados se acogieron a una moratoria que se hallan abonando, por lo cual estiman que se ha extinguido la acción penal. El a quo, en cambio, considera que solo corresponde suspender el curso del proceso.

A fs. 127 en el pronunciamiento en que el Juez rechazó la petición concerniente a declarar extinguida la acción penal, concedió el recurso contra el procesamiento (v. fs. 129 vta.).

Ante la sanción de la ley 26.735 el Tribunal otorgó vista al Sr. Fiscal General ante la Cámara que se ha expedido a fs. 158/161.

II- Pendiente el caso de resolución en la Alzada el Congreso sancionó la ley 26.735, que establece un nuevo límite cuantitativo dinerario de pesos 400.000 para que la evasión fiscal sea punible.

La sanción de esta nueva ley suscita la cuestión consistente en si la evasión materia del proceso, perseguida de acuerdo con el artículo 1 de la ley 24.769, ha dejado de ser punible en virtud del nuevo límite cuantitativo dinerario de pesos 400.000, establecido por la ley 26.735 posterior al hecho.

Dicha cuestión debe ser considerada aún no existiendo petición de parte, conforme la doctrina de Fallos: 330:4544 y desde ya adelanto mi respuesta en el sentido de la inaplicabilidad de la ley 26.735 y de la 24.769 al caso. En efecto la primera importa un agravamiento del tipo penal que no puede alcanzar a las causas por hechos cometidos antes de la nueva sanción y también significa desincriminar las conductas que no encuadran en las nuevas normas. Ello, en virtud del principio que impone la aplicación retroactiva de la ley más benigna (art. 2 del Código Penal, art. 11 segunda parte de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, art. 9 del Pacto de San José de Costa Rica y art. 15 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos).

Poder Judicial de la Nación

III- El Ministerio Público, en la Instrucción General a fiscales del 12 de marzo de 2012, emitida por el entonces Procurador General Dr. Esteban Righi, entiende que la ley 26.735, en cuanto establece un límite superior al de la ley 24.769, para la punibilidad de los hechos de carácter penal tributario a los que se refiere dicha ley, no obsta a la aplicación de ella (la ley anterior) a las causas pendientes.

Entiendo que el argumento que enuncia dicha instrucción a los Fiscales es una ficción, consistente en sostener que el nuevo y más elevado límite dinerario que separa el campo tributario delictivo del contravencional no difiere, calculado en valores actuales, del contenido por la ley 24.769.

Aunque se exprese que el cambio operado no es sino la parificación de los montos de una y otra ley, esta idea no se sostiene, frente al índice inflacionario y es, simplemente, no una actualización de la suma original, sino un aumento de ella, emanado de un criterio legislativo discrecional, posiblemente fundado en considerar los \$ 100.000 de la ley 24.769 como pesos-dólares para darles ahora un valor relativamente aproximado, aunque menor al que el dólar posee actualmente en el mercado cambiario.

IV- En este orden de ideas, cabe tener en cuenta que la ficción en que se apoyan las instrucciones del Procurador General es, en mi criterio, una derivación extrañable no propiamente de la ley 26.735, sino del proyecto original de ella, que, por un lado, propició “adecuar los importes numéricos exigidos para verificar las condiciones objetivas de punibilidad” (de las figuras penales tributarias a las que se refiere el proyecto).

Por otro lado, el mensaje del Poder Ejecutivo propuso también agregar a la ley 24.769 un art. 17 bis, que expresase que el aumento fijado como condición objetiva de punibilidad en los distintos ilícitos contemplados no darán lugar a la aplicación de la ley más benigna.

Sin embargo, como lo señalan las mismas instrucciones del Procurador General, esta norma no fue incluida por la Comisión de Diputados en su dictamen, y nunca más a lo largo del debate volvió a ser mencionada.

V- El debate referido contiene algunas ideas que tal vez convenga destacar.

Una de ellas es la del diputado Albrieu, quien recalca que los montos mínimos de la ley anterior han sido multiplicados por cuatro, pero se resiste a llamar a ese elemento dinerario “condición objetiva de punibilidad”², término que no comparte “por que en un

² En el precedente *Feet up S.A. s/infracción ley 23.771*, Sala II, 10/2/1998, libro XXI f° 57 en adelante, me ocupe de definir el concepto de condiciones objetivas de punibilidad, diciendo que forman parte de la figura penal como elemento externo al tipo de la antijuricidad y de la culpabilidad, recordando los ejemplos que ofrece Marcelo Finzi, la instigación al suicidio (Art. 83 C.P.) cuando este sucede y la concertación del duelo a muerte cuando ocurre (art. 103 C.P.) (la cita de Finzi aparece en “Delitos cuya punibilidad depende de la realización de un suceso”, *La Ley*, tomo 34 pág. 1144 a 1147).

En la misma ocasión expresé que las condiciones objetivas de punibilidad hacen que la acción sea merecedora de pena, solo si ocurre un suceso posterior a la misma.

El día de hoy creo que esta última afirmación no es exacta, pues como dice Maurach, las condiciones de punibilidad pueden producirse en el momento de realización del tipo o en momentos distintos.

derecho de culpabilidad no existe fórmula alguna de condición objetiva de punibilidad”(Cámara de Diputados, Período 129, reunión 13°, 1° Sección Extraordinaria Especial, continuación 15 de diciembre de 2011).

La conclusión lógica de este punto de vista habría de ser -cosa que no dice el diputado Albrieu- situar la distinción dineraria a que nos referimos como elemento del tipo de injusto, con todas las consecuencias limitativas de la aplicación de la ley penal tributaria que resultarían de las discusiones sobre la existencia o no de error en el contribuyente.

El diputado De Marchi, en cambio, sostuvo que la distinción dineraria que nos preocupa se enmarca en el tipo objetivo de los delitos contemplados, añadiendo, en el sentido que después sostendría el Procurador General, que el cambio introducido no altera elementos materiales o sustanciales que modifiquen el tipo objetivo de tales delitos (Acta de la misma sección).

De la discusión en la Cámara alta hemos rescatado las expresiones de la senadora Escudero, la cual manifiesta:

“Deseo expresar algunas pocas palabras con relación a la ley penal tributaria, que si bien se presenta como un traje a rayas para los evasores, en realidad tiene aspectos que morigeran y otros que endurecen las penas.

En lo que morigera, en realidad, es en cuanto a las penas de evasión simple y agravada. Las penas no se modifican, pero al elevarse el monto de la evasión, en realidad, por aplicación de la ley penal mas benigna, el efecto inmediato será la liberación de todos aquellos que están imputados por haber cometido evasiones inferiores al monto nuevo, que será de 400.000 pesos para la evasión simple y de 4.000.000 de pesos para la evasión agravada”(Versión taquigráfica- Provisional Cámara de Senadores de la Nación, período 129°-16° reunión sesión segunda, sesión extraordinaria- 21 y 22 de diciembre de 2011 pag. 166).

Imposible es, a la luz de estos antecedentes, determinar si existe alguna voluntad legislativa, para aplicar retroactivamente la nueva ley y si la distinción numérica efectuada debe considerarse una condición objetiva de punibilidad o un elemento objetivo del tipo de

Si el mínimo de monto dinerario evadido al Fisco es una condición de punibilidad, todavía queda por resolver si el acontecimiento respectivo integra el tipo de injusto con las consecuencias que ella produce, especialmente en materia de error excluyente del dolo, o si se trata de un elemento necesario para la punibilidad, pero que no integra el tipo de injusto de ni de culpabilidad (sobre las distintas posiciones de la literatura extranjera y nacional, ver, con abundante bibliografía, Juan Gustavo Corvalán, *Condiciones objetivas de punibilidad*, prólogo de Eugenio R. Zaffaroni, Bs. As., Astrea 2009, pag. 466 y sig.).

De todos modos esta *vexata questio* no tiene influencia decisiva en el tema referente a si la ley 24.769 puede seguir aplicándose una vez vigente la ley 26.735.

En efecto, aún cuando el monto evadido no se incluya en las categorías de los tipos de antijuricidad y culpabilidad de cualquier modo es elemento integral de la figura delictiva (por ejemplo Maurach dice que las condiciones objetivas de punibilidad son características no del tipo, sino del delito, y como tales, del derecho material. Si faltan, la absolución es obligatoria; v. de este autor, *Tratado de Derecho Penal*, T. I, traducción de Juan Córdoba Roda, Ariel, Barcelona, pág. 299, sub 3, en el mismo sentido, Santiago Mir Puig, *Derecho Penal, Parte General*, 7° ed., año 2004, ed. B de F., Bs. As. y Montevideo, pág. 151, n°34).

Poder Judicial de la Nación

injusto.

VI- Fracasada la solución por vía de la exégesis hemos de recurrir a la dogmática.

En ese sentido, y antes de adentrarnos en ella, conviene recordar que el artículo 18 de la Constitución, en cuanto establece "Ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso..." forma parte del largo anillo de disposiciones similares que parten del artículo 39 de la Carta Magna de 1215: " Ningún hombre libre será capturado o reducido a prisión o privado de sus bienes o puesto fuera de la ley o exiliado o de otro modo destruido, ni iremos contra él, sino por el legal juicio de sus pares o por la ley de la tierra". Para comprender el alcance de este principio conviene tener en cuenta cuáles eran los poderes de los jueces en el marco de la tradición romana o la romanística posterior.

Como sabemos, lo que en Roma podemos llamar administración de justicia era una manifestación del poder militar del magistrado, y por eso estaba reservada a quienes tenían dirección militar: Cónsules y Pretores, y estos últimos, después absorbieron en forma exclusiva el rol judicial. Pero estos comandantes-jueces poseían ante todo el imperio militar, que permitía aplicar coerciones y sanciones *ad libitum* según criterios discrecionales. Al lado del *imperium* estaba la *iurisdictio* que se sujetaba a normas generales: las Doce Tablas, la costumbre, las leyes públicas y las normas equitativas que respondían al sentir común y que el pretor codificaba. En el campo de la *iurisdictio* penal, tanto en el *Corpus Iuris* como en la romanística posterior, se abrieron paso numerosas expresiones que podrían sintetizarse en la máxima hermenéutica "*in dubiis benignior est sumenda interpretatio*".

Esta orientación estaba fundada por preceptos morales de caridad y piedad, tendientes a atemperar el feroz rigor que ostentaban muchas de las leyes penales de la Alta Edad media. Y fue la Ilustración, la que, por otra fuente de inspiración vertió nuevos contenidos en estos antiguos odres (ver sobre esta temática Norberto Bobbio, *L'Analogia Nella Logica del Diritto*, Turín, 1938, págs. 174 a 187).

Bobbio, que estudia con amplitud estas tradiciones, señaló una fuente del derecho penal canónico, la cual expresa: *poena criminis ex tempore legis est, quae crimen inhibuit, nec ante legem nulla rei damnatio est, sed ex lege* (la pena del crimen es según la ley de su tiempo, la cual prohíbe el crimen, ni antes de la ley ningún acto es condenado sino por la ley; el texto se encuentra en la página 189 de la citada obra de Bobbio y también en la 673 del *Diritto Penale Canónico* de Doménico Schiappoli, en la Enciclopedia Pessina, volumen I).

Estamos aquí a un paso del *nullun crimen, nulla poenae, sine proevia lege*. Pero la máxima formulada por Feuerbach está llena del espíritu de los hombres de la Ilustración, que repudiaron la retroactividad de la ley, ya no por razones humanitarias, sino porque la ley retroactiva significa fingir una prohibición para la época en que la prohibición no existía, una ficción de preexistencia de la ley (ver Paul Roubier, *Les Conflits de Lois dans le Temps*, Paris, 1929, tomo I, pág. 8).

Este autor recuerda a Benjamin Constant cuando este decía que "la retroactividad...es el más grande atentado que la ley puede cometer, es la anulación de las condiciones en virtud de las cuales la sociedad tiene el derecho de exigir la obediencia del individuo: pues ella le arrebató las garantías que le ha asegurado a cambio de esa obediencia que es un sacrificio. La retroactividad quita a la ley su carácter, la ley que retrograda no es una ley" (Roubier, *op. et. vol. cit.* pág. 510).

Por mi parte hace años destacué, en un conocido precedente que los mandatos y prohibiciones legales limitativos de la libertad solo existen en la medida en que no hayan sido dejados sin efecto y solo en ellos puede fundarse el magisterio penal (considerando XVI de mi voto in re "Feet up S.A. s/inf. ley 23.771"; ver La Ley, t. 1998-F págs. 379 y sig.). **(a)**

VII- Me parece que este principio de la no retroactividad de la ley no se expresa bien utilizando un vocabulario como el del art. 2 del Código Penal o el de los tratados internacionales, pues esas expresiones están tomadas del derecho antiguo, que se funda en razones humanitarias y no en la concepción de los derechos del hombre, que inspira la prohibición de las leyes retroactivas. Esa prohibición significa lisa y llanamente que el juez debe dictar sentencia conforme a la ley que rige al momento en que se pronuncia, lo cual no significa que si esa ley es más grave que la del momento del hecho no deba aplicar la menos gravosa, pues ella es la ley vigente, toda vez que no está en las facultades del legislador dictar leyes *ex post facto*. Las nuevas leyes obligarán para el futuro pero no se las puede extender ficticiamente para el pasado. La ley penal nueva que no sea estrictamente compatible con la anterior la ha derogado y si el legislador pretendiese mantener para los casos antiguos la ley entonces existente la renovarían desde un tiempo posterior o sea *ex post facto*.

Esto es tan evidente, que en el proyecto del Poder Ejecutivo el frustrado artículo 17 bis trataba de mantener en vida la legislación anterior diciendo que "En los hechos cometidos con anterioridad resultarían aplicables los montos vigentes a la fecha de sus respectiva comisión".

La existencia de esta norma en el proyecto indica, asimismo, que los autores del fracasado artículo 17 bis tuvieron en mente - al menos en el halo de la conciencia- que la llamada retroactividad de la ley más benigna es lo mismo que la aplicación como vigente de una ley derogada. A la vez reconocieron una diferencia esencial entre la antigua norma de la ley 24.769 y la norma de la ley 26.735.

VIII - No se me escapa que en la dogmática clásica, que para nada ha sido traída a cuenta en este debate, existe una vía que, de admitirse, daría una justificación al criterio sostenido por la Procuración General. Se trata de la conocida teoría de las normas de Binding, que separa la norma indicativa de la conducta imperada de la ley penal propiamente dicha (no matar = norma; el que matare será sancionado con x de prisión = ley penal). Para Binding, seguido por muchos autores clásicos, la norma no es parte de la ley penal y la regla de no retroactividad solo se aplica a la ley penal. De tal manera la variación

Poder Judicial de la Nación

de los presupuestos de aplicación de una pena que no varía -como es nuestro caso- forman parte de la norma, que podría aplicarse retroactivamente. Mezger ha replicado vigorosamente la teoría de las normas, y no me introduciré en los ejemplos que este autor presenta para demostrar el error de Binding, sino que prefiero remitirme al sentido originario que en la tardía escolástica y en la Ilustración fundan la no retroactividad sobre la base de que aquello que no puede retrotraerse es la prohibición de una acción que en su momento no estaba prohibida (sobre esta materia ver Roubier, *op. cit.*, vol. 2 pág. 587 nota 1 y Mezger, *Tratado de derecho penal*, traducción de José Arturo Muñoz, Madrid, Revista de derecho privado, tomo I, págs. 115 y 118).

Para cerrar me permito reproducir un párrafo en que Mezger sintetiza su punto de vista contrario a la teoría de las normas: "El código, al emplear la palabra "ley" se refiere, como ya antes destacamos, al total estado jurídico en el que descansa la punibilidad, y a su posible modificación; este estado jurídico comprende tanto la norma y los preceptos jurídicos referentes al "objeto de protección (bien jurídico)", como la "norma protectora", esto es, la "ley penal en sentido estricto".

IX- En consecuencia de todo lo expuesto estimo acertado el criterio que aplicó la Corte Suprema en el citado caso de Fallos:330:4544 "Palero, Jorge Carlos s/recurso de casación", 23 de octubre de 2007, de acuerdo con el cual en una situación similar a la de autos, referente a que la ley 23.063 elevó el monto establecido en la ley 24.769 para que existiera apropiación de recursos de la seguridad social, consideró que la modificación introducida importara desincriminación de las conductas anteriormente comprendidos en el artículo 9 de la ley 24.769.

X- La construcción contenida en la instrucción del Procurador General que rechazamos, resulta también contraria a propósitos fundamentales de los autores de la normativa vigente.

En este sentido corresponde tener en cuenta que el Senador Guastavino, miembro informante de la bancada oficialista expresó que:

"Esta medida posibilitará disminuir el flujo de nuevas causa porque, con la ley de 1996, los mínimos han quedado reducidos. Lo que ocurre que hay pequeños evasores que, por esta ley, inundan las causa. En verdad, lo que aquí hay que buscar es a los grandes evasores. Obviamente, hay que continuar con la persecución administrativa con los pequeños evasores; que hay que apuntar a buscar a los grandes evasores. esta medida, como digo, posibilitará disminuir el flujo de nuevas causas y concentrará recursos judiciales en los grandes evasores". (El diputado Gil Lavedra se expresó en términos parecidos durante el debate en la cámara baja).

Es importante, asimismo, en este sustancioso párrafo, la clara idea de que los que en la actualidad han de considerarse pequeños evasores, no alcanzados por la ley 26.735, no dejan por ello de cometer infracciones administrativas, pertenecientes al campo donde debe ejercitarse la atribución de policía penal económica que corresponde al Fisco.

Es decir que los hechos que eran delito conforme a la ley 24.769 pierden su carácter

de conductas delictivas, pero no quedan sustraídos al campo contravencional, sancionado por la ley 11.683.

Por consiguiente corresponde revocar el auto de procesamiento apelado y sobreseer a M. A. A. y a B. N. A. por inexistencia del delito que se les imputara.

LA JUEZA CALITRI DIJO:

Que adhiere al voto que antecede.

Por ello, el Tribunal **RESUELVE:**

Revocar el auto de procesamiento apelado y sobreseer a M. A. A. y a B. N. A. por inexistencia del delito que se les imputara. Regístrese, notifíquese y devuélvase. Fdo. Jueces Sala II Leopoldo Héctor Schiffrin-Olga Ángela Calitri. Ante mí: Dra. Ana Russo.