

Poder Judicial de la Nación

INCIDENTE DE ACOGIMIENTO A LA LEY 27.260 EN AUTOS CPE N° 872/2015, CARATULADOS: “M.D.C. S/INF. LEY 22.415”. CPE N° 872/2015/3/CA1. J.N.P.E. N° 7. SECRETARÍA N° 14. SALA “B”. N° 27.896.

Buenos Aires, de mayo de 2018.

VISTOS:

El recurso de apelación interpuesto a fs. 60/62 vta. por la defensa de M.D.C. contra la resolución de fs. 53/54 vta., por la cual el señor juez a cargo del juzgado “*a quo*” no hizo lugar al planteo de falta de acción efectuado a fs. 40/44 de este incidente.

El memorial de fs. 78/81, por el cual la defensa de M.D.C. informó en los términos previstos por el art. 454 del C.P.P.N.

Y CONSIDERANDO:

1°) Que, por el escrito de fs. 40/44 de este incidente, la defensa de M.D.C. planteó la excepción de falta de acción prevista por el art. 339 inc. 2° del C.P.P.N., y solicitó que se declare la suspensión del ejercicio de la acción penal, por haberse acogido el nombrado a los beneficios previstos por la ley N° 27.260.

2°) Que, por los motivos expresados por la resolución recurrida, a los cuales corresponde remitir por motivos de brevedad, el señor juez a cargo del juzgado “*a quo*” no hizo lugar al planteo formulado por considerar que “*...la liberación de las acciones penales prevista por la ley 27.260 es de aplicación para el caso de infracciones aduaneras, encontrándose excluidos de aquel beneficio los delitos aduaneros...*”.

3°) Que, por el escrito de apelación de fs. 60/62 vta., la defensa de M.D.C. se agravió por considerar que “*...se trata de un régimen que contempló el perdón no sólo para los delitos fiscales e infracciones administrativas, sino también respecto a las acciones penales aduaneras y cambiarias vinculadas a los incumplimientos fiscales y para evitar estas discusiones, ello fue reconocido expresamente por la propia Administración Federal de Ingresos Públicos...*”, y



asimismo manifestó: “...considero que de mantenerse la interpretación limitada efectuada por V.S., se estaría avalando el engaño al que se vio sometido un ciudadano pues se lo induce y se obtiene una erogación de su parte y luego no se cumple con el beneficio prometido como contraprestación...”.

El señor juez de cámara doctor Roberto Enrique HORNOS, agregó a lo expresado en forma conjunta:

4º) Que, por la ley 27.260 se estableció -entre otros institutos y modificaciones legales- un Régimen de Sinceramiento Fiscal (Libro II) el cual incluyó el Sistema Voluntario y Excepcional de Declaración de Tenencia de Moneda Nacional, Extranjera y Demás Bienes en el País y en el Exterior (Libro II, Título I), y un régimen de Regularización Excepcional de Obligaciones Tributarias, de la Seguridad Social y Aduaneras (Libro II, Título II).

5º) Que, por el Sistema Voluntario y Excepcional de Declaración de Tenencia de Moneda Nacional, Extranjera y Demás Bienes en el País y en el Exterior (Libro II, Título I) se estableció, en cuanto interesa para la presente, un supuesto nuevo y excepcional de extinción de la acción penal respecto de ciertos delitos relacionados con el incumplimiento de las obligaciones vinculadas o que pudiera considerarse que tuvieren origen en los bienes y tenencias que se declaren voluntaria y excepcionalmente y en las rentas que aquéllos hayan generado (confr. art. 46, inc. “b”, de la ley N° 27.260).

Por otra parte, con relación al régimen de Regularización Excepcional de Obligaciones Tributarias, de la Seguridad Social y Aduaneras (Libro II, Título II), por el primer párrafo del artículo 54 de la ley 27.260 se determinó un supuesto de suspensión del ejercicio de la acción penal, de carácter excepcional, que se aparta de las reglas derivadas del principio de legalidad en el ejercicio de la acción penal pública previsto por los artículos 71 del Código Penal, 5 del Código Procesal Penal de la Nación y 25 inc. “c” de la ley 24.946, y se estableció, ampliando el marco restrictivo previsto por la redacción otorgada al art. 67 del Código Penal por la ley 25.188, también de manera excepcional, un supuesto nuevo de interrupción de la prescripción de la acción penal. Asimismo, al igual que en el caso del sistema de exteriorización de bienes mencionado por el párrafo anterior, por el artículo 54 de la disposición legal bajo análisis se



Poder Judicial de la Nación

estableció también una nueva y excepcional causa de extinción de la acción penal, diferente de las previstas genéricamente por los arts. 59 y 76 ter del Código Penal y de la contemplada específicamente con anterioridad para algunos de los delitos previstos en la Ley Penal Tributaria por el artículo 16 de la ley 24.769, actualmente derogada por el art. 280 de la ley N° 27.430 (Boletín Oficial de fecha 29/12/2017, vigente desde el 30/12/2017) y sustituida por el art. 16 del Régimen Penal Tributario vigente establecido por el art. 279 de aquella norma.

Por lo tanto, por ambos sistemas comprendidos por el Régimen de Sinceramiento Fiscal, se prevén consecuencias penales de carácter sustancial y procesal para aquellos sujetos que hayan incurrido en la comisión de un delito penal, derivadas del incumplimiento de las obligaciones vinculadas o que hayan tenido origen en los bienes y en las tenencias que se declaren voluntaria y excepcionalmente (primer supuesto), o de las obligaciones tributarias, de la seguridad social y aduaneras a regularizar (segundo supuesto).

6°) Que, la cuestión que se encuentra sometida a estudio de esta Sala se relaciona con el género de los delitos alcanzados por las consecuencias penales de carácter sustancial y procesal a las que se hizo referencia por el considerando anterior, previstas por los artículos 46, 54, y concordantes, de la ley N° 27.260. En efecto, por el recurso de apelación interpuesto por la defensa de M.D.C. se encuentra controvertida la interpretación efectuada por el señor juez “a quo” de aquellas normas, en el sentido de que las causales nuevas de suspensión, de interrupción y de extinción del ejercicio de la acción penal no comprenderían a los supuestos en los cuales el delito derivado de las obligaciones incumplidas es de naturaleza aduanera.

7°) Que, para aquel cometido, corresponde tener presente la doctrina judicial establecida por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, por la cual se señala: “...la primera fuente de interpretación de la ley es su letra y que cuando ésta no exige esfuerzo para determinar su sentido debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma (Fallos: 311:1042; 320:61 y 305; 323:1625, entre otros), ya que de otro modo podría arribarse a una interpretación que, sin declarar la inconstitucionalidad de la



disposición legal, equivalga a prescindir de ella (Fallos: 313: 1007)...” (confr. Fallos 340:664). Para emprender aquella tarea interpretativa “...es menester recordar que esta Corte ha señalado que la primera regla de interpretación de un texto legal es la de asignar pleno efecto a la voluntad del legislador, cuya fuente inicial es la letra de la ley (Fallos: 297:142; 299:93, 301:460). También ha considerado que la inconsecuencia del legislador no se supone, por lo que la interpretación debe evitar asignar a la ley un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas por las otras y adoptando como verdadero el criterio que las concilie y suponga la integral armonización de sus preceptos (Fallos: 306:721; 307:518 y 993). En este orden de consideraciones, el Tribunal ha señalado que debe indagarse el verdadero alcance de la norma mediante un examen de sus términos que consulte su racionalidad, no de una manera aislada o literal, sino computando la totalidad de sus preceptos de manera que guarden debida coherencia (v. doctrina de Fallos: 323:3289, considerando 4º y sus citas, entre otros) y atendiendo a la finalidad que se tuvo en miras con su sanción...” (confr. Fallos 339:323).

8º) Que, por el art. 46 de la ley N° 27.260 se prevé expresamente que los sujetos que efectúen la declaración voluntaria y excepcional e ingresen el impuesto especial “...b) Quedan **liberados de toda acción civil y por delitos de la ley penal tributaria, penal cambiaria, aduanera e infracciones administrativas que pudieran corresponder por el incumplimiento de las obligaciones vinculadas o que tuvieran origen en los bienes y tenencias que se declaren voluntaria y excepcionalmente y en las rentas que éstos hubieran generado...**

La liberación de las acciones penales previstas en este artículo equivale a la extinción de la acción penal prevista en el inciso 2 del artículo 59 del Código Penal...” (lo destacado es de la presente).

9º) Que, por la resolución recurrida se expresó que por la ley solamente se alude a los delitos tributarios y cambiarios, y que por la redacción de aquélla no se encontrarían comprendidos los delitos aduaneros sino únicamente las infracciones aduaneras. Sin embargo, quien suscribe el presente voto entiende que la interpretación otorgada por el señor juez “a quo” a la redacción de la norma que se transcribió por el considerando anterior no es la



adecuada.

10°) Que, resulta claro que el término “*aduanera*” es el adjetivo calificativo del sustantivo “*ley*”. Por otra parte, el término “*delitos*” precede a la preposición “*de*”, por la cual se denota la pertenencia o la procedencia de aquéllos (confr. Diccionario de la Real Academia Española, vigésima segunda edición, pág. 728) y que en este caso aquella pertenencia es señalada seguidamente por la misma norma (“...*ley penal tributaria, penal cambiaria, aduanera...*”).

En consecuencia, si se suprimieran hipotéticamente las referencias de “*penal tributaria*” y de “*penal cambiaria*”, la norma de que se trata presentaría igualmente una redacción gramatical adecuada: “...*Quedarán liberados...por delitos de la ley aduanera...*”.

A partir de esta interpretación gramatical, se verifica que el legislador habría pretendido alcanzar mediante la creación de una causal nueva de extinción de la acción penal, las acciones emergentes de la comisión de hechos descriptos por la ley penal tributaria, por la ley penal cambiaria, y también por la ley aduanera.

11°) Que, si se interpretara que por el adjetivo calificativo de “*aduanera*” el legislador procuró hacer referencia solamente a las infracciones y no a los delitos de aquel carácter, resultaría redundante y carecería de sentido que haya incluido seguidamente en la redacción de la norma la frase “...*e infracciones administrativas...*”, las cuales constituyen el género que comprende -entre muchas otras- a las infracciones aduaneras (formales y sustanciales previstas por el Título II, de la Sección XII, del Código Aduanero), como también a aquellas infracciones administrativas de carácter tributario (formales y sustanciales, previstas por el Capítulo VI de la Ley N° 11.683).

12°) Que, por otra parte, no se advierte útil y conduciría a equívocos innecesarios si el legislador hubiera precedido al adjetivo “*aduanera*” con el término “*penal*”, porque si bien existe un ordenamiento jurídico penal puntual, determinado y diferenciado por el cual se establecían los delitos tributarios, que la doctrina denomina “*Régimen Penal Tributario*” y a la ley que lo establecía se la mencionaba como “*Ley Penal Tributaria*” (confr. la



ley N° 24.769, actualmente derogada por el art. 280 de la ley N° 27.430 -Boletín Oficial de fecha 29/12/2017 vigente desde el 30/12/2017- y sustituida por el Régimen Penal Tributario vigente establecido por el art. 279 de aquella norma), y también existe un régimen concreto y definido por una ley única por la cual se prevén las infracciones al régimen de cambios, denominada por el Decreto 480/95 “*Ley de Régimen Penal Cambiario, texto ordenado 1995*”, y a la que se suele aludir y se la conoce como la “*Ley Penal Cambiaria*” (confr. la ley N° 19.359, t.o. por el decreto N° 480/95), no se ha consagrado formalmente un denominado “*Régimen Penal Aduanero*” que esté previsto por una ley penal especial independiente y diferenciada denominada de manera análoga a las anteriores, sino una “*ley aduanera*” que es el Código Aduanero que contiene, en el articulado, además de las disposiciones que regulan de manera integral todos los institutos que conforman el ordenamiento aduanero, por ejemplo los procedimientos de declaración, de control, de tributación y de despacho -entre otros- de la mercadería objeto de tráfico internacional, las normas penales por las cuales se tipifican los delitos de naturaleza aduanera (confr. la Sección XII, Título I, del Código Aduanero, ley N° 22.415).

13°) Que, sin perjuicio de la claridad que, para esta Sala, deriva de la interpretación literal del inciso “b” del art. 46 de la ley N° 27.260 efectuada por los considerandos anteriores, en cuanto a que por aquella norma se encuentran comprendidos los delitos aduaneros previstos por el Código Aduanero, el presente análisis no se encontraría completo si se soslayaran los antecedentes del debate parlamentario suscitado con motivo de la sanción de la ley de que se trata.

14°) Que, por los dictámenes de las Comisiones de Previsión y Seguridad Social y de Presupuesto y Hacienda, de la Cámara de Diputados del Congreso Nacional, los miembros informantes no hicieron referencia a la temática que es objeto de estudio por el presente pronunciamiento (Diario de Sesiones Ordinarias, Año 2016, Orden del día N° 186). Tampoco se modifica la interpretación de la norma efectuada previamente por esta Sala en razón del debate suscitado en el recinto de aquella cámara legislativa, pues sólo fueron tratadas cuestiones de mérito, oportunidad y conveniencia de los fines que procuraba alcanzar el Poder Ejecutivo Nacional por el proyecto de ley objeto del



debate, mas no sobre las causas excepcionales de suspensión y de interrupción del ejercicio de la acción penal, ni sobre el supuesto nuevo de extinción de aquélla, que por el proyecto de ley se establecían.

15°) Que, el debate parlamentario de la Cámara de Senadores del Congreso Nacional tampoco conduce a interpretar el texto legal de un modo diferente del realizado por esta Sala. En este sentido, la locución puntual sobre la temática bajo análisis fue pronunciada por el senador nacional Dr. Federico PINEDO, quien manifestó: “...En el artículo 46 del proyecto se extingue la acción penal con la fuerza de una amnistía, de acuerdo al artículo 59 del Código Penal. Se extingue la acción penal para los delitos de evasión, además de los cambiarios. Y en el artículo 88 del proyecto se establece que se van a seguir persiguiendo los delitos de lavado. El lavado está definido en el Código Penal como la acción de introducir al circuito económico recursos o bienes de origen ilícito. Por supuesto que se interpreta -me parece que es importante por eso hacer uso de la palabra y dejarlo claro- que, cuando se dice que se va a penalizar el lavado de dinero, eso está bien. Pero al haberse extinguido la acción penal del delito de evasión, a ese efecto no debe considerarse como ilícito el dinero blanqueado, precisamente, que es la finalidad de la ley...” (confr. Diario de Sesiones de la Cámara de Senadores de la Nación, versión taquigráfica -provisional-, 10a. Reunión, 7a. Sesión especial, 29 de junio de 2016, págs. 15/16).

Si bien de aquellas expresiones se verifica que el señor senador nacional sólo hizo referencia a la posibilidad de extinguir la acción penal respecto de los delitos tributarios y de las transgresiones al régimen de cambios, omitiendo mencionar a los delitos de naturaleza aduanera, resulta claro que no tuvo por fin aclarar o establecer de un modo determinante cuáles delitos podían ser comprendidos por la norma y cuales no, sino esclarecer otra cuestión vinculada con la licitud del dinero exteriorizado. Por lo tanto, aquella omisión no debería ser interpretada como una indicación tácita del legislador sobre la exclusión de los delitos aduaneros en el alcance de la norma.

16°) Que, por el contrario, resulta esclarecedor y coincidente con la posición que esta Sala asume por la presente resolución, lo expresado por la señora senadora nacional Dra. Carmen Lucila CREXELL: “...A diferencia de la



anterior exteriorización mediante los CEDIN (ley 26.860), en ésta se incluyó la extinción de las acciones aduaneras. No obstante, cabe destacar que **quedan incluidos los delitos no solo de contrabando simple** (artículo 863 y 864 del Código Aduanero), sino también los agravantes del contrabando como las asociaciones ilícitas o cuando hay violencia (artículo 865) y los de contrabando de estupefacientes (artículo 866) y contrabando de explosivos o elementos nucleares (artículo 867). **Si bien el fin de la norma es incluir a aquella persona que ingresa o egresa del país con joyas o divisas en su ropa, con la redacción literal del artículo se incluirían delitos sumamente graves.** Por tal motivo, habría que especificar que se excluyen los delitos antes mencionados...” (confr., la “Inserción” remitida por la nombrada a la Dirección General de Taquígrafos hasta la publicación de la Versión Taquigráfica en Internet; Diario de Sesiones de la Cámara de Senadores de la Nación, versión taquigráfica -provisional-, 10a. Reunión, 7a. Sesión especial, 29 de junio de 2016, pág. 154).

17°) Que, la misma interpretación del art. 46 de la ley 27.260 que se desarrolla por la presente, que esta Sala sostiene, ha efectuado la Administración Federal de Ingresos Públicos al ejercer sus facultades de reglamentación, mediante el dictado de la Resolución General N° 4007-E (03/03/2017). Por el art. 9 de aquella norma se establece: “*Las disposiciones del Artículo 46 de la Ley N° 27.260 también alcanzan a los delitos e infracciones aduaneras -de naturaleza tributaria-, identificados en la Sección XII de la Ley N° 22.415 y sus modificatorias...*” (lo destacado es de la presente).

18°) Que, por otra parte, el Régimen de Sinceramiento Fiscal también comprende un régimen de Regularización excepcional de obligaciones tributarias, de la seguridad social y aduaneras, reglamentado por el Título II del Libro II de la ley N° 27.260.

Por el art. 52 de la ley se prevé la posibilidad de acogerse a aquél, por obligaciones vencidas al 31 de mayo de 2016, encontrándose incluidas obligaciones derivadas de “...los cargos suplementarios por tributos a la exportación o importación, las liquidaciones de los citados tributos comprendidas en el procedimiento para las infracciones conforme lo previsto por la ley 22.415 y sus modificaciones y los importes que en concepto de



estímulos a la exportación debieran restituirse al fisco nacional...”.

Asimismo, y en lo que interesa a la presente, por el último párrafo del art. 53 de la ley se establece: “...*Quedan también incluidas en el artículo anterior aquellas obligaciones (...) sobre las que se hubiera formulado denuncia penal tributaria o, en su caso, **penal económica**, contra los contribuyentes o responsables...*” (lo destacado es de la presente). Sin perjuicio de la amplitud que deriva del alcance conceptual de una “*denuncia penal económica*”, aquélla supondría una amplitud por la cual, en atención a la naturaleza de las obligaciones que pueden ser regularizadas por el régimen (confr. art. 52), puede interpretarse razonablemente que por aquélla terminología se procuró incorporar a las obligaciones vinculadas a hechos constitutivos de delitos de contrabando, que constituyen una parte del objeto procesal de los sumarios que tramitan en este fuero en lo Penal Económico.

19°) Que, lo expresado por el considerando anterior constituye el punto de partida para interpretar la redacción del art. 54 de la ley N° 27.260, por el cual se establecen los supuestos de suspensión y de interrupción del ejercicio de la acción penal, y de extinción de aquélla.

En este sentido, por el artículo mencionado se prevé: “...*El acogimiento al presente régimen producirá **la suspensión de las acciones penales tributarias y aduaneras en curso y la interrupción del curso de la prescripción penal**, aun cuando no se hubiera efectuado **la denuncia penal** a ese momento o cualquiera sea la etapa del proceso en que se encuentre la causa, siempre y cuando la misma no tuviere sentencia firme.*

***La cancelación total de la deuda** en las condiciones previstas en el presente régimen -de contado o mediante plan de facilidades de pago- **producirá la extinción de la acción penal**, en la medida que no exista sentencia firme a la fecha de cancelación. En el caso de las infracciones aduaneras, la cancelación total producirá la extinción de la acción penal aduanera (en los términos de los artículos 930 y 932 del Código Aduanero), en la medida en que no exista sentencia firme a la fecha de acogimiento.*

La caducidad del plan de facilidades de pago, implicará la reanudación de la acción penal tributaria o aduanera, según fuere el caso, o habilitará la promoción por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos de la denuncia penal que corresponda, en aquellos casos en que el



acogimiento se hubiere dado en forma previa a su interposición. **También importará el comienzo del cómputo de la prescripción penal tributaria y/o aduanera**” (lo destacado es de la presente).

20°) Que, por el párrafo primero de la norma que se transcribió por el considerando anterior, se constituyen las consecuencias del acogimiento al régimen de regularización: la suspensión y la interrupción del ejercicio de la acción penal, aun cuando no se haya interpuesto una denuncia penal, o cualquiera sea la etapa del proceso y antes que la sentencia adquiera firmeza.

Según la redacción del precepto legal, se encuentran comprendidas las “*acciones penales tributarias y [las acciones penales] aduaneras*”. En efecto, por lo establecido por el art. 52 de la ley, el régimen alcanza la posibilidad de regularizar obligaciones por cargos suplementarios por tributos a la exportación o importación, las liquidaciones de los citados tributos comprendidas en el procedimiento para las infracciones conforme a lo previsto por el Código Aduanero y sus modificaciones y los importes que en concepto de estímulos a la exportación debieran restituirse al fisco nacional, en los casos en los cuales se haya presentado una “*denuncia penal económica*” (confr. lo expresado por el considerando 17° de la presente).

Asimismo, dado que en el art. 46 de la ley N° 27.260 están comprendidos los delitos aduaneros derivados de obligaciones incumplidas con motivo de los bienes exteriorizados mediante el Sistema Voluntario y Excepcional de Declaración de Tenencia de Moneda Nacional, Extranjera y Demás Bienes en el País y en el Exterior (confr. los considerandos 9° a 16° del presente voto), no resultaría razonable interpretar de un modo diferente el alcance de las consecuencias penales sustanciales previstas para las obligaciones que, en este caso, se incorporen al Régimen de Regularización excepcional de obligaciones tributarias, de la seguridad social y aduaneras, según el sistema mencionado con anterioridad, a un mismo y único “Régimen de Sinceramiento Fiscal”.

En efecto, en la tarea de analizar el texto legal se “...*debe evitar asignar a la ley un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas por las otras y adoptando como verdadero el criterio que las concilie y suponga la integral armonización de sus preceptos (Fallos: 306:721; 307:518 y 993). En este orden de consideraciones, el Tribunal ha señalado que debe*



Poder Judicial de la Nación

indagarse el verdadero alcance de la norma mediante un examen de sus términos que consulte su racionalidad, no de una manera aislada o literal, sino computando la totalidad de sus preceptos de manera que guarden debida coherencia (v. doctrina de Fallos: 323:3289, considerando 4º y sus citas, entre otros) y atendiendo a la finalidad que se tuvo en miras con su sanción...” (confr. Fallos 339:323), procurando “...dar pleno efecto a la voluntad del legislador (Fallos: 324:2780; doctrina de Fallos: 327:5345), cuidando de no alterar, y de buscar en definitiva por vía de la interpretación, el equilibrio del conjunto del sistema legal que se examina (arg. Fallos: 296:432)” (Fallos 331:1234).

21º) Que, según los términos del primer párrafo del art. 54 bajo análisis, la suspensión y la interrupción del ejercicio de la acción se produciría “...aun cuando no se hubiera efectuado la **denuncia penal** a ese momento o cualquiera sea la **etapa del proceso** en que se encuentre **la causa**, siempre y cuando la misma no tuviere **sentencia firme**...” (lo destacado es de la presente). De este modo, aquellas “*acciones penales tributarias y aduaneras*” a las cuales se refiere la norma que se transcribió, se circunscribirían a las que son sustanciadas en el marco de procesos judiciales de carácter penal. En este mismo sentido, resulta esclarecedor el concepto de “*sentencia firme*” descrito por el artículo 18 de la Resolución General de la A.F.I.P. N° 3920, reglamentario del artículo 54 de la ley, por el cual se dispone: “...A los efectos de la suspensión de las acciones penales tributarias y aduaneras en curso y de la interrupción del curso de la prescripción penal a que se refiere el Artículo 54 de la ley 27.260, se entenderá que la causa posee **sentencia firme** cuando a la fecha de entrada en vigencia de la citada ley, la misma se hallare consentida o pasada en autoridad de cosa juzgada, **de conformidad con las normas del Código Procesal Penal de la Nación**”.

Por lo tanto, no es razonable considerar que las acciones “*aduaneras*” a las cuales se hace mención por la norma se refieran, exclusivamente, a las que están vinculadas con pesquisas por las cuales se investiguen infracciones aduaneras, dejando de lado las que se refieren a la investigación de un delito aduanero.

22º) Que, por otra parte, por el segundo párrafo del art. 54 de la ley N° 27.260 se establece la consecuencia de la cancelación total de la deuda en las



condiciones previstas por el régimen: la extinción de la acción penal. Se advierte en este caso que por la redacción no se incorporó el calificativo de “*tributaria*” o “*aduanera*” de la acción penal. Por lo tanto, en principio no correspondería hacer distinción ni exclusión alguna.

Más aún, se observa que en la oportunidad en la cual el legislador pretendió referirse a las infracciones aduaneras, lo hizo expresamente. En este sentido, por el segundo párrafo del artículo 54 de la ley citada, se aclara: “...*En el caso de las infracciones aduaneras, la cancelación total producirá la extinción de la acción penal aduanera (en los términos de los artículos 930 y 932 del Código Aduanero)*...”. Aquella previsión resulta de utilidad, porque para que se extinga la acción penal por infracciones aduaneras, por el art. 930 del Código Aduanero se prevé un régimen específico que adiciona la exigencia del pago voluntario del monto mínimo de la multa que pudiere corresponder por el hecho en cuestión, y por el art. 932, una limitación procedimental de carácter temporal para solicitar la extinción de la acción.

23°) Que, finalmente, por el tercer párrafo del art. 54 de la ley N° 27.260 se prevén los efectos de la caducidad del plan de facilidades de pago: “...*la reanudación de la acción penal tributaria o aduanera*...”. En este caso, la acción que se reanuda debería ser entendida como comprensiva de la acción penal originada en la comisión de un delito penal de naturaleza aduanera, porque seguidamente se prevé: “...*o habilitará la promoción por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos de la denuncia penal que corresponda, en aquellos casos en que el acogimiento se hubiere dado en forma previa a su interposición*...”. En consecuencia, la aclaración subsiguiente conlleva la posibilidad de promover un proceso penal para la investigación de un delito penal (tributario o aduanero), mediante la interposición de una “denuncia penal” por parte del organismo recaudador, que interpretada estricta y razonadamente, solo haría referencia a uno de los actos iniciales de la instrucción penal, en los términos regulados por el art. 174 y concordantes del Código Procesal Penal de la Nación.

24°) Que, por los fundamentos establecidos por el presente, se concluye que los delitos previstos por la ley aduanera, en la medida en que se vinculen con obligaciones originadas en cargos suplementarios por tributos a la



exportación o importación, o con las liquidaciones de los tributos citados comprendidas en el procedimiento para las infracciones, o con los importes que en concepto de estímulos a la exportación debieran restituirse al fisco nacional, se encuentran alcanzados por los supuestos de suspensión y de interrupción del ejercicio de la acción penal previstos por el art. 54 de la ley N° 27.260, y por la causal nueva de extinción de la acción penal prevista por los arts. 46 y 54 de la norma mencionada.

25°) Que, en consecuencia, corresponde revocar la resolución recurrida a fin que el señor juez a cargo del juzgado “*a quo*” analice el planteo efectuado por el incidentista de conformidad con lo establecido por la presente.

El señor juez de cámara doctor Marcos Arnoldo GRABIVKER agregó a lo expresado en forma conjunta:

4°) Que, por la ley 27.260 se estableció -entre otros institutos y modificaciones legales- un Régimen de Sinceramiento Fiscal (Libro II) el cual incluyó el Sistema Voluntario y Excepcional de Declaración de Tenencia de Moneda Nacional, Extranjera y Demás Bienes en el País y en el Exterior (Libro II, Título I), y un régimen de Regularización Excepcional de Obligaciones Tributarias, de la Seguridad Social y Aduaneras (Libro II, Título II).

5°) Que, por el Sistema Voluntario y Excepcional de Declaración de Tenencia de Moneda Nacional, Extranjera y Demás Bienes en el País y en el Exterior (Libro II, Título I) se estableció, en cuanto interesa para la presente, un supuesto nuevo y excepcional de extinción de la acción penal respecto de ciertos delitos relacionados con el incumplimiento de las obligaciones vinculadas o que pudiera considerarse que tuvieren origen en los bienes y tenencias que se declaren voluntaria y excepcionalmente y en las rentas que aquéllos hayan generado (confr. art. 46, inc. “b”, de la ley N° 27.260).

Por otra parte, con relación al régimen de Regularización Excepcional de Obligaciones Tributarias, de la Seguridad Social y Aduaneras (Libro II, Título II), por el primer párrafo del artículo 54 de la ley 27.260 se determinó un supuesto de suspensión del ejercicio de la acción penal, de carácter excepcional, que se aparta de las reglas derivadas del principio de legalidad en el



ejercicio de la acción penal pública previsto por los artículos 71 del Código Penal, 5 del Código Procesal Penal de la Nación y 25 inc. “c” de la ley 24.946, y se estableció, ampliando el marco restrictivo previsto por la redacción otorgada al art. 67 del Código Penal por la ley 25.188, también de manera excepcional, un supuesto nuevo de interrupción de la prescripción de la acción penal. Asimismo, al igual que en el caso del sistema de exteriorización de bienes mencionado por el párrafo anterior, por el artículo 54 de la disposición legal bajo análisis se estableció también una nueva y excepcional causa de extinción de la acción penal, diferente de las previstas genéricamente por los arts. 59 y 76 ter del Código Penal y de la contemplada específicamente con anterioridad para algunos de los delitos previstos en la Ley Penal Tributaria por el artículo 16 de la ley 24.769, actualmente derogada por el art. 280 de la ley N° 27.430 (Boletín Oficial de fecha 29/12/2017, vigente desde el 30/12/2017) y sustituida por el art. 16 del Régimen Penal Tributario vigente establecido por el art. 279 de aquella norma.

Por lo tanto, por ambos sistemas comprendidos por el Régimen de Sinceramiento Fiscal, se prevén consecuencias penales de carácter sustancial y procesal para aquellos sujetos que hayan incurrido en la comisión de un delito penal, derivadas del incumplimiento de las obligaciones vinculadas o que hayan tenido origen en los bienes y en las tenencias que se declaren voluntaria y excepcionalmente (primer supuesto), o de las obligaciones tributarias, de la seguridad social y aduaneras a regularizar (segundo supuesto).

6°) Que, la cuestión que se encuentra sometida a estudio de esta Sala se relaciona con el género de los delitos alcanzados por las consecuencias penales de carácter sustancial y procesal a las que se hizo referencia por el considerando anterior, previstas por los artículos 46, 54, y concordantes, de la ley N° 27.260.

En efecto, por el recurso de apelación interpuesto por la defensa de M.D.C. se encuentra controvertida la interpretación efectuada por el señor juez “a quo” de aquellas normas, en el sentido de que las nuevas causales de suspensión, de interrupción y de extinción del ejercicio de la acción penal no comprenderían a los supuestos en los cuales el delito derivado de las obligaciones incumplidas es de naturaleza aduanera.



7°) Que, para aquel cometido, corresponde tener presente la doctrina judicial establecida por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, por la cual se establece: “...la primera fuente de interpretación de la ley es su letra y que cuando ésta no exige esfuerzo para determinar su sentido debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma (Fallos: 311:1042; 320:61 y 305; 323:1625, entre otros), ya que de otro modo podría arribarse a una interpretación que, sin declarar la inconstitucionalidad de la disposición legal, equivalga a prescindir de ella (Fallos: 313: 1007)...” (confr. Fallos 340:664). Para emprender aquella tarea interpretativa “...es menester recordar que esta Corte ha señalado que la primera regla de interpretación de un texto legal es la de asignar pleno efecto a la voluntad del legislador, cuya fuente inicial es la letra de la ley (Fallos: 297:142; 299:93, 301:460). También ha considerado que la inconsecuencia del legislador no se supone, por lo que la interpretación debe evitar asignar a la ley un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas por las otras y adoptando como verdadero el criterio que las concilie y suponga la integral armonización de sus preceptos (Fallos: 306:721; 307:518 y 993). En este orden de consideraciones, el Tribunal ha señalado que debe indagarse el verdadero alcance de la norma mediante un examen de sus términos que consulte su racionalidad, no de una manera aislada o literal, sino computando la totalidad de sus preceptos de manera que guarden debida coherencia (v. doctrina de Fallos: 323:3289, considerando 4° y sus citas, entre otros) y atendiendo a la finalidad que se tuvo en miras con su sanción...” (confr. Fallos 339:323).

8°) Que, por el art. 46 de la ley N° 27.260 se prevé expresamente que los sujetos que efectúen la declaración voluntaria y excepcional e ingresen el impuesto especial “...b) Quedan **liberados de toda acción civil y por delitos de la ley penal tributaria, penal cambiaria, aduanera e infracciones administrativas que pudieran corresponder por el incumplimiento de las obligaciones vinculadas o que tuvieran origen en los bienes y tenencias que se declaren voluntaria y excepcionalmente y en las rentas que éstos hubieran generado...**

La liberación de las acciones penales previstas en este artículo equivale a la extinción de la acción penal prevista en el inciso 2 del artículo



59 del Código Penal...” (lo destacado es de la presente).

9º) Que, por la resolución recurrida se expresó que por la ley solamente se alude a los delitos tributarios y cambiarios, y que por la redacción de aquélla no se encontrarían comprendidos los delitos aduaneros sino únicamente las infracciones aduaneras. Sin embargo, quien suscribe el presente voto entiende que la interpretación otorgada por el señor juez “*a quo*” a la redacción de la norma que se transcribió por el considerando anterior no es adecuada.

10º) Que, resulta claro que el término “*aduanera*” es el adjetivo calificativo del sustantivo “*ley*”. Por otra parte, el término “*delitos*” precede a la preposición “*de*”, por la cual se denota la pertenencia o la procedencia de aquéllos (confr. Diccionario de la Real Academia Española, vigésima segunda edición, pág. 728) y que en este caso aquella pertenencia es señalada seguidamente por la misma norma (“...*ley penal tributaria, penal cambiaria, aduanera...*”).

En consecuencia, si se suprimieran hipotéticamente las referencias de “*penal tributaria*” y de “*penal cambiaria*”, la norma de que se trata presentaría igualmente una redacción gramatical adecuada: “...*Quedarán liberados...por delitos de la ley aduanera...*”.

A partir de esta interpretación gramatical, se verifica que el legislador habría pretendido alcanzar mediante la creación de una causal nueva de extinción de la acción penal, las acciones emergentes de la comisión de hechos descriptos por la ley penal tributaria, por la ley penal cambiaria, y también por la ley aduanera.

11º) Que, si se interpretara que por el adjetivo calificativo de “*aduanera*” el legislador procuró hacer referencia solamente a las infracciones y no a los delitos de aquel carácter, resultaría redundante y carecería de sentido que haya incluido seguidamente en la redacción de la norma la frase “...*e infracciones administrativas...*”, las cuales constituyen el género que comprende -entre muchas otras- a las infracciones aduaneras (formales y sustanciales previstas por el Título II, de la Sección XII, del Código Aduanero), como también a aquellas infracciones administrativas de carácter tributario



(formales y sustanciales, previstas por el Capítulo VI de la Ley N° 11.683).

12°) Que, por otra parte, no se advierte útil y conduciría a equívocos innecesarios si el legislador hubiera precedido al adjetivo “*aduanera*” con el término “*penal*”, porque si bien existe un ordenamiento jurídico penal puntual, determinado y diferenciado por el cual se establecen los delitos tributarios, que la doctrina denomina “*Régimen Penal Tributario*” y a la ley que lo establece se la menciona como “*Ley Penal Tributaria*” (confr. la ley N° 24.769, actualmente derogada por el art. 280 de la ley N° 27.430 -Boletín Oficial de fecha 29/12/2017, vigente desde el 30/12/2017- y sustituida por el Régimen Penal Tributario vigente establecido por el art. 279 de aquella norma), y también existe un régimen concreto y definido por una ley única por la cual se prevén las infracciones al régimen de cambios, denominada por el decreto 480/95 “*Ley de Régimen Penal Cambiario, texto ordenado 1995*”, y a la que se suele aludir y se la conoce como la “*Ley Penal Cambiaria*” (confr. la ley N° 19.359, t.o. por el decreto N° 480/95), no se ha establecido formalmente un denominado “*Régimen Penal Aduanero*” que esté previsto por una ley penal especial independiente y diferenciada denominada de manera análoga a las anteriores, sino una “*ley aduanera*” que es el Código Aduanero que contiene, en el articulado, además de las disposiciones que regulan de manera integral todos los institutos que conforman el ordenamiento aduanero, por ejemplo los procedimientos de declaración, de control, de tributación y de despacho -entre otros- de la mercadería objeto de tráfico internacional, las normas penales por las cuales se tipifican los delitos de naturaleza aduanera (confr. la Sección XII, Título I, del Código Aduanero, ley N° 22.415).

13°) Que, sin perjuicio de la claridad que, para quien suscribe, deriva de la interpretación literal del inciso “b” del art. 46 de la ley N° 27.260 efectuada por los considerandos anteriores, en cuanto a que por aquella norma se encuentran comprendidos los delitos aduaneros previstos por el Código Aduanero, el presente análisis no se encontraría completo si se soslayaran los antecedentes del debate parlamentario suscitado con motivo de la sanción de la ley de que se trata.

14°) Que, por los dictámenes de las Comisiones de Previsión y



Seguridad Social y de Presupuesto y Hacienda, de la Cámara de Diputados del Congreso Nacional, los miembros informantes no hicieron referencia a la temática que es objeto de estudio por el presente pronunciamiento (Diario de Sesiones Ordinarias, Año 2016, Orden del día N° 186). Tampoco se modifica la interpretación de la norma efectuada previamente por quien suscribe en razón del debate suscitado en el recinto de aquella cámara legislativa, pues sólo fueron tratadas cuestiones de mérito, oportunidad y conveniencia de los fines que procuraba alcanzar el Poder Ejecutivo Nacional por el proyecto de ley objeto del debate, mas no sobre las causas excepcionales de suspensión y de interrupción del ejercicio de la acción penal, ni sobre el supuesto nuevo de extinción de aquélla, que por el proyecto de ley se establecían.

15°) Que, el debate parlamentario de la Cámara de Senadores del Congreso Nacional tampoco conduce a interpretar el texto legal de un modo diferente del realizado por quien suscribe. La única locución puntual sobre la temática bajo análisis fue pronunciada por el senador nacional Dr. Federico PINEDO, quien manifestó: *“...En el artículo 46 del proyecto se extingue la acción penal con la fuerza de una amnistía, de acuerdo al artículo 59 del Código Penal. Se extingue la acción penal para los delitos de evasión, además de los cambiarios. Y en el artículo 88 del proyecto se establece que se van a seguir persiguiendo los delitos de lavado. El lavado está definido en el Código Penal como la acción de introducir al circuito económico recursos o bienes de origen ilícito. Por supuesto que se interpreta -me parece que es importante por eso hacer uso de la palabra y dejarlo claro- que, cuando se dice que se va a penalizar el lavado de dinero, eso está bien. Pero al haberse extinguido la acción penal del delito de evasión, a ese efecto no debe considerarse como ilícito el dinero blanqueado, precisamente, que es la finalidad de la ley...”* (confr. el Diario de Sesiones de la Cámara de Senadores de la Nación, versión taquigráfica -provisional-, 10a. Reunión, 7a. Sesión especial, 29 de junio de 2016, págs. 15/16).

Si bien de aquellas expresiones se verifica que el señor senador nacional sólo hizo referencia a la posibilidad de extinguir la acción penal respecto de los delitos tributarios y de las transgresiones al régimen de cambios, omitiendo mencionar a los delitos de naturaleza aduanera, resulta claro que no tuvo por fin aclarar o establecer de un modo determinante cuales delitos podían



ser comprendidos por la norma y cuales no, sino esclarecer otra cuestión vinculada con la licitud del dinero exteriorizado. Por lo tanto, aquella omisión no debería ser interpretada como una indicación tácita del legislador sobre la exclusión de los delitos aduaneros en el alcance de la norma.

16°) Que, por el contrario, sí resulta esclarecedor y coincidente con la posición de este voto, lo expresado por la señora senadora nacional Dra. Carmen Lucila CREXELL: “...A diferencia de la anterior exteriorización mediante los CEDIN (ley 26.860), en ésta se incluyó la extinción de las acciones aduaneras. No obstante, cabe destacar que **quedan incluidos los delitos no solo de contrabando simple** (artículo 863 y 864 del Código Aduanero), sino también los agravantes del contrabando como las asociaciones ilícitas o cuando hay violencia (artículo 865) y los de contrabando de estupefacientes (artículo 866) y contrabando de explosivos o elementos nucleares (artículo 867). **Si bien el fin de la norma es incluir a aquella persona que ingresa o egresa del país con joyas o divisas en su ropa, con la redacción literal del artículo se incluirían delitos sumamente graves.** Por tal motivo, habría que especificar que se excluyen los delitos antes mencionados...” (confr., la “Inserción” remitida por la nombrada a la Dirección General de Taquígrafos hasta la publicación de la Versión Taquigráfica en Internet; Diario de Sesiones de la Cámara de Senadores de la Nación, versión taquigráfica -provisional-, 10a. Reunión, 7a. Sesión especial, 29 de junio de 2016, pág. 154).

17°) Que, la misma interpretación del art. 46 de la ley 27.260 que se desarrolla por la presente, que sostiene quien suscribe, ha efectuado la Administración Federal de Ingresos Públicos al ejercer sus facultades de reglamentación, mediante el dictado de la Resolución General N° 4007-E (03/03/2017). Por el art. 9 de aquella norma se establece: “*Las disposiciones del Artículo 46 de la Ley N° 27.260 también alcanzan a los delitos e infracciones aduaneras -de naturaleza tributaria-, identificados en la Sección XII de la Ley N° 22.415 y sus modificatorias...*” (lo destacado es de la presente).

18°) Que, por otra parte, el Régimen de Sinceramiento Fiscal también comprende un régimen de Regularización excepcional de obligaciones



tributarias, de la seguridad social y aduaneras, reglamentado por el Título II del Libro II de la ley N° 27.260.

Por el art. 52 de la ley se prevé la posibilidad de acogerse a aquél, por obligaciones vencidas al 31 de mayo de 2016, encontrándose incluidas obligaciones derivadas de “...los cargos suplementarios por tributos a la exportación o importación, las liquidaciones de los citados tributos comprendidas en el procedimiento para las infracciones conforme lo previsto por la ley 22.415 y sus modificaciones y los importes que en concepto de estímulos a la exportación debieran restituirse al fisco nacional...” .

Asimismo, y en lo que interesa a la presente, por el último párrafo del art. 53 de la ley se establece: “...Quedan también incluidas en el artículo anterior aquellas obligaciones (...) sobre las que se hubiera formulado denuncia penal tributaria o, en su caso, **penal económica**, contra los contribuyentes o responsables...” (lo destacado es de la presente). Sin perjuicio de la amplitud que deriva del alcance conceptual de una “denuncia penal económica”, aquélla supondría una amplitud por la cual, en atención a la naturaleza de las obligaciones que pueden ser regularizadas por el régimen (confr. art. 52), puede interpretarse razonablemente que por aquella terminología se procuró incorporar a las obligaciones vinculadas a hechos constitutivos de delitos de contrabando, que son una parte del objeto procesal de los sumarios que tramitan en este fuero en lo Penal Económico.

19°) Que, lo expresado por el considerando anterior es el punto de partida para interpretar la redacción del art. 54 de la ley N° 27.260, por el cual se establecen los supuestos de suspensión y de interrupción del ejercicio de la acción penal, y de extinción de aquélla.

En este sentido, por el artículo mencionado se prevé: “...El acogimiento al presente régimen producirá **la suspensión de las acciones penales tributarias y aduaneras en curso y la interrupción del curso de la prescripción penal**, aun cuando no se hubiera efectuado **la denuncia penal** a ese momento o cualquiera sea la etapa del proceso en que se encuentre la causa, siempre y cuando la misma no tuviere sentencia firme.

La cancelación total de la deuda en las condiciones previstas en el presente régimen -de contado o mediante plan de facilidades de pago- producirá la extinción de la acción penal, en la medida que no exista sentencia



firme a la fecha de cancelación. En el caso de las infracciones aduaneras, la cancelación total producirá la extinción de la acción penal aduanera (en los términos de los artículos 930 y 932 del Código Aduanero), en la medida en que no exista sentencia firme a la fecha de acogimiento.

La caducidad del plan de facilidades de pago, implicará la reanudación de la acción penal tributaria o aduanera, según fuere el caso, o habilitará la promoción por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos de la denuncia penal que corresponda, en aquellos casos en que el acogimiento se hubiere dado en forma previa a su interposición. También importará el comienzo del cómputo de la prescripción penal tributaria y/o aduanera” (lo destacado es de la presente).

20°) Que, por el párrafo primero de la norma que se transcribió por el considerando anterior, se constituyen las consecuencias del acogimiento al régimen de regularización: la suspensión y la interrupción del ejercicio de la acción penal, aun cuando no se haya interpuesto una denuncia penal, o cualquiera sea la etapa del proceso y antes que la sentencia adquiera firmeza.

Según la redacción del precepto legal, se encuentran comprendidas las “*acciones penales tributarias y [las acciones penales] aduaneras*”. En efecto, por lo establecido por el art. 52 de la ley, el régimen alcanza la posibilidad de regularizar obligaciones por cargos suplementarios por tributos a la exportación o importación, las liquidaciones de los citados tributos comprendidas en el procedimiento para las infracciones conforme a lo previsto por el Código Aduanero y sus modificaciones, y los importes que en concepto de estímulos a la exportación debieran restituirse al fisco nacional, en los casos en los cuales se haya presentado una “*denuncia penal económica*” (confr. lo expresado por el considerando 17° del presente voto).

Asimismo, dado que en el art. 46 de la ley N° 27.260 están comprendidos los delitos aduaneros derivados de obligaciones incumplidas con motivo de los bienes exteriorizados mediante el Sistema Voluntario y Excepcional de Declaración de Tenencia de Moneda Nacional, Extranjera y Demás Bienes en el País y en el Exterior (confr. los considerandos 9° a 16° de este voto), no resultaría razonable interpretar de un modo diferente el alcance de las consecuencias penales sustanciales previstas para las obligaciones que, en este caso, se incorporen al Régimen de Regularización excepcional de



obligaciones tributarias, de la seguridad social y aduaneras, según el sistema mencionado con anterioridad, a un mismo y único “Régimen de Sinceramiento Fiscal”.

En efecto, en la tarea de analizar el texto legal se “...*debe evitar asignar a la ley un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas por las otras y adoptando como verdadero el criterio que las concilie y suponga la integral armonización de sus preceptos (Fallos: 306:721; 307:518 y 993). En este orden de consideraciones, el Tribunal ha señalado que debe indagarse el verdadero alcance de la norma mediante un examen de sus términos que consulte su racionalidad, no de una manera aislada o literal, sino computando la totalidad de sus preceptos de manera que guarden debida coherencia (v. doctrina de Fallos: 323:3289, considerando 4º y sus citas, entre otros) y atendiendo a la finalidad que se tuvo en miras con su sanción...*” (confr. Fallos 339:323), [procurando] “...*dar pleno efecto a la voluntad del legislador (Fallos: 324:2780; doctrina de Fallos: 327:5345), cuidando de no alterar, y de buscar en definitiva por vía de la interpretación, el equilibrio del conjunto del sistema legal que se examina (arg. Fallos: 296:432)*” (Fallos 331:1234).

21º) Que, según los términos del primer párrafo del art. 54 bajo análisis, la suspensión y la interrupción del ejercicio de la acción se produciría “...*aun cuando no se hubiera efectuado la **denuncia penal** a ese momento o cualquiera sea la **etapa del proceso** en que se encuentre **la causa**, siempre y cuando la misma no tuviere **sentencia firme...***” (lo destacado es de la presente). De este modo, aquellas “*acciones penales tributarias y aduaneras*” a las cuales se refiere la norma que se transcribió, se circunscribirían a las que son sustanciadas en el marco de procesos judiciales de carácter penal. En este mismo sentido, resulta esclarecedor el concepto de “*sentencia firme*” descrito por el artículo 18 de la Resolución General de la A.F.I.P. N° 3920, reglamentario del artículo 54 de la ley, por el cual se dispone: “...*A los efectos de la suspensión de las acciones penales tributarias y aduaneras en curso y de la interrupción del curso de la prescripción penal a que se refiere el Artículo 54 de la ley 27.260, se entenderá que la causa posee sentencia firme cuando a la fecha de entrada en vigencia de la citada ley, la misma se hallare consentida o pasada en autoridad de cosa juzgada, de conformidad con las normas del Código Procesal Penal de la Nación*”.



Poder Judicial de la Nación

Por lo tanto, no es razonable considerar que las acciones “*aduaneras*” a las cuales se hace mención por la norma se refieran, exclusivamente, a las que están vinculadas con pesquisas por las cuales se investiguen infracciones aduaneras, dejando de lado las que se refieren a la investigación de un delito aduanero.

22°) Que, por otra parte, por el segundo párrafo del art. 54 de la ley N° 27.260 se establece la consecuencia de la cancelación total de la deuda en las condiciones previstas por el régimen: la extinción de la acción penal. Se advierte en este caso que por la redacción no se incorporó el calificativo de “*tributaria*” o “*aduanera*” de la acción penal. Por lo tanto, en principio no correspondería hacer distinción ni exclusión alguna.

Más aún, se observa que en la oportunidad en la cual el legislador pretendió referirse a las infracciones aduaneras, lo hizo expresamente. En este sentido, por el segundo párrafo del artículo 54 de la ley citada, se aclara: “*...En el caso de las infracciones aduaneras, la cancelación total producirá la extinción de la acción penal aduanera (en los términos de los artículos 930 y 932 del Código Aduanero)...*”. Esta previsión resulta de utilidad, porque para que se extinga la acción penal por infracciones aduaneras, por el art. 930 del Código Aduanero se prevé un régimen específico que adiciona la exigencia del pago voluntario del monto mínimo de la multa que pudiere corresponder por el hecho en cuestión, y por el art. 932, una limitación procedimental de carácter temporal para solicitar la extinción de la acción.

23°) Que, finalmente, por el tercer párrafo del art. 54 de la ley N° 27.260 se prevén los efectos de la caducidad del plan de facilidades de pago: “*...la reanudación de la acción penal tributaria o aduanera...*”. En este caso, la acción que se reanuda debería ser entendida como comprensiva de la acción penal originada en la comisión de un delito penal de naturaleza aduanera, porque seguidamente se prevé: “*...o habilitará la promoción por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos de la denuncia penal que corresponda, en aquellos casos en que el acogimiento se hubiere dado en forma previa a su interposición...*”. En consecuencia, la aclaración subsiguiente conlleva la posibilidad de promover un proceso penal para la investigación de un delito penal (tributario o aduanero), mediante la interposición de una “denuncia



penal” por parte del organismo recaudador, que interpretada estricta y razonadamente, solo haría referencia a uno de los actos iniciales de la instrucción penal, en los términos regulados por el art. 174 y concordantes del Código Procesal Penal de la Nación.

24°) Que, si bien no fue objeto de análisis por la resolución recurrida, otra circunstancia que debe considerarse y que puede conducir a equívocos en la interpretación sobre el alcance real de los “beneficios” establecidos por los arts. 46 y 54 de la ley N° 27.260, se relaciona con la dispensa de denunciar estipulada para la Administración Federal de Ingresos Públicos, prevista por el art. 86 de la ley N° 27.260.

En este sentido, por aquella norma se dispone: “...*La Administración Federal de Ingresos Públicos estará dispensada de formular denuncia penal respecto de los delitos previstos en las leyes 23.771 y 24.769 y sus modificaciones, según corresponda, así como el Banco Central de la República Argentina de sustanciar los sumarios penales cambiarios y/o formular denuncia penal respecto de los delitos previstos en la ley 19.359 (t.o. 1995) y sus modificaciones -salvo que se trate del supuesto previsto en el inciso b) del artículo 1° del anexo de dicha ley- en la medida que los sujetos de que se trate regularicen sus obligaciones tributarias, de la seguridad social y aduaneras conforme a las disposiciones de los Títulos I y II del libro I de la presente ley...*”.

25°) Que, una interpretación descontextualizada normativamente de aquel precepto acarrearía suponer que, por la no inclusión de los delitos aduaneros en la dispensa otorgada a la Administración Federal de Ingresos Públicos para formular la denuncia penal respectiva, se evidenciaría que la intención del legislador fue, precisamente, excluir a las conductas ilícitas de aquella naturaleza de la posibilidad de omitir denunciarlos, como también desde un criterio más abarcativo y amplio- de excluirlos de la posibilidad de extinguir la acción penal que por los arts. 46 y 54 de la ley N° 27.260 se establece.

26°) Que, con el fin de vislumbrar los motivos de aquella omisión, debe tenerse en consideración que por el Título I, del Libro I, de la ley N° 27.260 se creó un Programa Nacional de Reparación Histórica para Jubilados



y Pensionados. Asimismo, por el Sistema Voluntario y Excepcional de Declaración de Tenencia de Moneda Nacional, Extranjera y Demás Bienes en el País y en el Exterior se estableció “...un impuesto especial que se determinará sobre el valor de los bienes que se declaren voluntaria y excepcionalmente...” (confr. art. 41 de la ley N° 27.260), y que “...El producido del gravamen establecido en el artículo 41 se destinará a la Administración Nacional de la Seguridad Social (ANSES) organismo descentralizado en el ámbito del Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social, para atender al **Programa Nacional de Reparación Histórica para Jubilados y Pensionados...**” (confr. art. 51 del mismo texto legal; lo destacado es de la presente).

Sobre esta cuestión, por la doctrina se ha expuesto: “...Más allá de los eufemismos y la creatividad en la adjetivación, la Ley incluye indudablemente un nuevo ‘blanqueo de capitales’, cuya principal finalidad será la de financiar las impostergables mejoras de los haberes jubilatorios contenidos en el Programa Nacional de Reparación Histórica para Jubilados y Pensionados...” (confr. Marcos MAZZINGHI, “Análisis de la nueva Ley de Blanqueo de Capitales”, diario La Ley del 07/07/2016, pág. 1). Sin ingresar en la evaluación del mérito, la oportunidad, o la conveniencia del propósito por el cual la ley N° 27.260 fue dictada que, como regla general, no cabe al ejercicio de la función jurisdiccional (confr. Fallos 334:799, 325:28, 321:1252, entre muchos otros), se verifica que por los métodos nuevos de regularización impositiva y de exteriorización de capitales y de bienes no declarados, y por las consecuencias de naturaleza penal que acarrear para las obligaciones incumplidas el acogimiento al sistema instaurado por la ley N° 27.260, se habría procurado atender al financiamiento del Estado Nacional.

27°) Que, por el contrario, en el caso de los delitos tipificados por el Código Aduanero, se procura tutelar un bien jurídico complejo que “...excede al de la integridad de la renta aduanera [...] ...en consecuencia, cabe entender que el legislador ha concebido el delito de contrabando como algo que excede el mero supuesto de la defraudación fiscal (Fallos:296:473 y 302:1078), pues lo determinante para la punición es que se tienda a frustrar el adecuado ejercicio de las facultades legales de las aduanas, concepto que ha sido precisado en la redacción del art. 863 del Código aduanero circunscribiendo dichas facultades de control, respecto del contrabando, solamente a los hechos que impiden u



obstaculizan el adecuado ejercicio de las funciones que las leyes acuerdan al servicio aduanero ‘para el control sobre las importaciones y las exportaciones’...” (confr. Fallos 312:1920).

28°) Que, en este orden de ideas, cabe recordar que el bien jurídico primeramente tutelado mediante el control aduanero es el tráfico regular internacional de mercaderías. Seguidamente, se protege el cumplimiento de las obligaciones tributarias que gravan la importación y la exportación y, también, el cumplimiento de las prohibiciones económicas y no económicas previstas por los arts. 609 y 610 del Código Aduanero.

29°) Que, por lo expresado, al excluirse por el art. 86 de la ley N° 27.260 la dispensa establecida para la Administración Federal de Ingresos Públicos de denunciar hechos constitutivos de delitos comprendidos por la ley N° 22.415, se observa que no habría pasado inadvertida al legislador la naturaleza de las consecuencias que provocan aquellas conductas ilícitas, con relación a los bienes jurídicos tutelados mediante la tipificación de las distintas formas de contrabando. Esto es así, porque las conductas que se adecuan a las previsiones típicas de los arts. 863, 864 y ccs., del Código Aduanero, en ocasiones no se vinculan estrictamente con obligaciones incumplidas derivadas de “...los cargos suplementarios por tributos a la exportación o importación”, o de “...las liquidaciones de los citados tributos comprendidas en el procedimiento para las infracciones...”, o de “...los importes que en concepto de estímulos a la exportación debieran restituirse al fisco nacional...” (confr. art. 52 de la ley N° 27.260) sino, por ejemplo, con la introducción clandestina de mercadería susceptible de afectar la salud pública (confr. art. 865, inc. h, del Código Aduanero). En este mismo orden de ideas, por los considerandos que sustentaron el dictado de la Resolución General N° 4007-E (03/03/2017) de la A.F.I.P., se dispuso: “...en virtud de la experiencia adquirida durante la vigencia del régimen en trato, resulta procedente adecuar y complementar la Resolución General N° 3.920 y sus modificatorias, así como la Resolución General N° 3.919, con relación a la **materia tributaria aduanera**. Que las **obligaciones aduaneras responden a dos tratamientos diferenciados de control, el aduanero y el fiscal**, correspondiendo distinguirlos al considerar el **régimen en trato...**” (lo destacado es de la presente).



Por lo tanto, la dispensa concedida a la Administración Federal de Ingresos Públicos, para formular una denuncia penal sólo respecto de los delitos comprendidos por el Régimen Penal Tributario (ley N° 24.769 y modificatorias) o de las transgresiones al Régimen Penal Cambiario (ley N° 19.359 y modificatorias), no podría ser interpretada como una exclusión tácita de los delitos aduaneros de la posibilidad de aplicar el supuesto de extinción de la acción penal previsto por los arts. 46 y 54 de la ley N° 27.260. Por el contrario, bien interpretada y aplicada, aquella exclusión tácita conllevaría la advertencia ínsita de corroborar la naturaleza de la infracción al control aduanero provocada por el delito presunto, previo a tener por formalizada la adhesión al régimen por el responsable, y previo a abstenerse de formular la denuncia penal correspondiente, por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

30°) Que, en el mismo orden de ideas, por el art. 9 de la Resolución General N° 4007-E de la A.F.I.P., se prevé que las disposiciones del art. 46 de la ley N° 27.260 alcanzan a los delitos e infracciones aduaneras -de naturaleza tributaria-, identificados en la Sección XII de la ley N° 22.415 y sus modificatorias, “...**siempre que:** [...] c) **Las mercaderías no se encuentren afectadas a una prohibición que imposibilite el ingreso de la misma al patrimonio del sujeto que pretende exteriorizarlas...**” (lo destacado es de la presente).

31°) Que, por otra parte, por la doctrina especializada en la materia, en las oportunidades en las cuales el tema que se examina fue tratado, en algunos casos no se ha controvertido la posibilidad de que los delitos aduaneros se encuentren comprendidos por las previsiones de los arts. 46 y 54 de la ley N° 27.260 en el sentido que se expresa por la presente.

En efecto, se ha sostenido: “...*la adhesión al blanqueo los libera en forma amplia de las acciones que el organismo recaudador podría haber instado en materia tributaria (arts. 17 y ss. de la ley 11.683), infraccional (ilícitos tributarios de la ley 11.683 y previsionales de la ley 17.250 reglamentada por la resolución general 1566 y sus modificatorias), penal tributaria (delitos de la ley 24.769), cambiaria (ilícitos y delitos de la ley 19.359) y aduanera (infracciones y delitos de la ley 22.415)...*” (confr. Germán RUETTI y Fernando DIEZ, “Análisis de la ley 27.260 en materia de blanqueo



de capitales y sus efectos en la faz tributaria y penal”, Sup. Esp. Blanqueo Impositivo - Régimen de Sinceramiento Fiscal 2016 -agosto-, pág. 41).

De manera igual: “...La regularización de obligaciones tributarias, de la seguridad social o aduaneras en el marco del presente régimen de regularización producirá la suspensión de las acciones penales tributarias y aduaneras en curso y la interrupción de la prescripción penal, aun cuando no se hubiera efectuado la denuncia penal a ese momento, o cualquiera sea la etapa del proceso en que se encuentre, en la medida en que no estuviere firme la sentencia. En virtud de ello, se suspenderá la acción penal hasta la cancelación total de la deuda (de contado o mediante plan de facilidades de pago), extinguiéndose la acción penal en dicho momento, en la medida en que no hubiere sentencia firme. La caducidad del plan de facilidades de pagos generará automáticamente la reanudación de la acción penal tributaria o aduanera, y el comienzo del cómputo de la prescripción penal tributaria y/o aduanera...” (confr. Osvaldo BALAN, Alberto BELLO, “Régimen excepcional de regularización de obligaciones tributarias, de la seguridad social y aduaneras”, publicado en La Ley Online: AR/DOC/2254/2016).

Por otra parte, con relación al art. 46, inc. “b”, de la ley N° 27.260, se ha argumentado: “...el proyecto no aclara si se refiere únicamente a las acciones por delitos aduaneros o si incluye las acciones por infracciones aduaneras, por lo cual -dada la amplitud en la que se expresa la categoría- quedarían comprendidas todas las pretensiones propias de esa rama del derecho...” (confr. Harry SCHURIG, “Beneficios generales y punitivos previstos en el proyecto de ley sobre blanqueo de capitales”, publicado en Periódico Económico Tributario 2016 -junio 587-, pág. 6).

32°) Que, por los fundamentos que se expresaron hasta aquí, se concluye que los delitos previstos por la ley aduanera, en la medida en que se vinculen con obligaciones originadas en cargos suplementarios por tributos a la exportación o importación, o con las liquidaciones de los tributos citados comprendidas en el procedimiento para las infracciones, o con los importes que en concepto de estímulos a la exportación debieran restituirse al fisco nacional, se encuentran alcanzados por los supuestos de suspensión y de interrupción del ejercicio de la acción penal previstos por el art. 54 de la ley N° 27.260, y por la causal nueva de extinción de la acción penal prevista por los arts. 46 y 54 de la



norma mencionada.

33°) Que, en consecuencia, corresponde revocar la resolución recurrida a fin que el señor juez a cargo del juzgado “*a quo*” analice el planteo efectuado por el incidentista de conformidad con lo expresado por la presente

La señora juez de cámara Dra. Carolina L. I. ROBIGLIO expresó:

1°) Mediante la presentación obrante a fs. 40/44 del presente, la defensa de M.D.C. planteó la excepción de falta de acción prevista por el art. 339 inc. 2° del C.P.P. y solicitó que se declare la suspensión del ejercicio de la acción penal, invocando la aplicación de los arts. 52, 53 y 54 de la ley 27.260, por haberse acogido el nombrado a los beneficios previstos en dicha ley, con las particularidades descriptas en el punto 2. del escrito mencionado.

2°) En la resolución recurrida se rechaza el planteo a partir de una interpretación restrictiva de lo establecido en el texto de la propia ley: *“En efecto, de la lectura del segundo párrafo del artículo 54 de la ley 27.260 se observa que específicamente se mencionan las infracciones aduaneras y no los delitos aduaneros. Por otra parte, a diferencia de la mención concreta que en el primer párrafo del artículo mencionado se hace respecto de las acciones penales tributarias, no se hace referencia alguna a las acciones penales aduaneras. Por ello, no puede extenderse el alcance del beneficio establecido por la ley 27.260 a los delitos previstos por la ley 22.415. ...”* (fs. 53/54).

3°) La defensa se agravia de lo resuelto por los motivos expresados en el escrito de apelación y en el memorial obrante a fs. 78/81, en torno de la interpretación de los arts. 46, 52 y 54 de la ley 27.260, cuyo texto, a su criterio contiene referencias a la acción penal aduanera y a la denuncia penal de forma tal que se implica la inclusión de los delitos aduaneros en el régimen general que prevé la ley.

4°) En el Libro II de la ley 27.260 denominado 'Régimen de sinceramiento fiscal', se dedica el Título I al “Sistema voluntario y excepcional



de declaración de tenencias de moneda nacional, extranjera y demás bienes en el país y en el exterior”, dentro del cual, el art. 46 invocado en la resolución apelada, prevé ciertos beneficios para aquellos sujetos que hubieren efectuado la declaración voluntaria y excepcional creada en este Título I de la ley, y además hubieren ingresado el tributo especial previsto, si correspondiera.

En particular, el art. 46 inciso b) de la ley citada, establece que “... Quedan liberados de toda acción civil y por delitos de la ley penal tributaria, penal cambiaria, aduanera e infracciones administrativas que pudieran corresponder por el incumplimiento de las obligaciones vinculadas o que tuvieran origen en los bienes y tenencias que se declaren voluntaria y excepcionalmente y en las rentas que éstos hubieran generado...”.

A su vez, en el Libro II de la ley, el Título II contiene el denominado “Régimen excepcional de regularización de obligaciones tributarias, de la seguridad social y aduaneras”. Este régimen es independiente del contenido en el Título I, y permite regularizar determinadas deudas que se enumeran en el art. 52, con los beneficios previstos en el art. 54, en particular: *“El acogimiento al presente régimen producirá la suspensión de las acciones penales tributarias y aduaneras en curso y la interrupción del curso de la prescripción penal, aún cuando no se hubiera efectuado la denuncia...”*, y a continuación, en el segundo párrafo se agregan las consecuencias extintivas de la acción penal derivadas de la cancelación total de la deuda.

5º) El criterio que luego de efectuarse un análisis integral de las previsiones de la ley 27.260 se presenta como el más razonable, coherente con el programa establecido en esa ley, con el sistema de beneficios que ésta crea y acorde con las reglas de interpretación según las cuales en caso de duda ha de decidirse siempre en el sentido más garantizador del derecho de que se trate, lleva a sostener, pese a la redacción ambigua de algunas de las disposiciones legales, en este caso, que los delitos aduaneros relativos a maniobras tendientes a evitar o reducir las obligaciones tributarias derivadas de la operación de importación o exportación, se encuentran incluidos en la enumeración contenida en el inciso b) del art. 46 y en el art. 54 de la ley 27.260.

A la misma conclusión arribó en este aspecto la Administración Federal de Ingresos Públicos al dictar la Resolución General-E 4007/2017 en ejercicio de su función reglamentaria establecida en el art. 7 del Decreto 618/97



Poder Judicial de la Nación

y en el art. 93 de la ley 27.260; en efecto, en el art. 9 de la Resolución General-E 4007/2017 se regulan algunos aspectos para la aplicación de las previsiones de la ley 27.260 a los casos de los delitos aduaneros identificados en la Sección XII del Código Aduanero.

6°) Que, en consecuencia, sin emitir opinión en torno de lo que debe ser resuelto respecto de la excepción de falta de acción que motivó la formación de este incidente, corresponde revocar la resolución recurrida, a fin de que el señor juez a cargo del juzgado *a quo* analice el planteo efectuado por el incidentista.

Por ello, **SE RESUELVE:**

I. REVOCAR la resolución recurrida.

II. ENCOMENDAR al juzgado “*a quo*” en los términos de los considerandos 25° del voto del Dr. Roberto Enrique HORNOS y 33° del voto del Dr. Marcos Arnoldo GRABIVKER y 6° de la Dra. Carolina L. I. ROBIGLIO.

III. SIN COSTAS (arts. 530, 531 y ccs. del C.P.P.N.).

Regístrese, notifíquese, oportunamente comuníquese de conformidad con lo dispuesto por la resolución N° 96/2013 de superintendencia de esta Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico y devuélvase.

