

Procuración General de la Nación

S u p r e m a C o r t e:

-I-

Fabián Bakchellián, en carácter de presidente de la firma Aracua S.A. y director de Corbamil S.A., y Walter Palavecino, en su condición de vicepresidente de Corbamil S.A., fueron procesados por la presunta comisión del delito de evasión fiscal agravado por utilización indebida de beneficios fiscales, reiterado en cinco oportunidades (artículo 2 de la ley 23.771 y 55 del Código Penal).

Mientras la causa se hallaba todavía en la etapa instructoria, Aracua S.A. y Corbamil S.A. se acogieron al plan de facilidades de pagos dispuesto en el título I, capítulo II, del Decreto 1384/01. Aduciendo esa circunstancia y la inexistencia de sentencia firme en la causa, la defensa de ambos procesados solicitó al juez de instrucción que declarara la extinción de la acción penal por aplicación de lo dispuesto en el párrafo tercero del artículo 73 de la ley 25.401 y el artículo 38 del decreto 1387/01.

Creo oportuno recordar que el artículo 73 de la ley 25.401-Ley de Presupuesto General de la Administración Pública para el Ejercicio 2001- estableció que: "El Organismo Recaudador está dispensado de formular denuncia penal respecto de los delitos previstos en las Leyes 23.771 y sus modificaciones y 24.769, en aquellos casos en que el Poder Ejecutivo Nacional haya dispuesto regímenes de presentación espontánea en función de lo reglado por el artículo 113, primer párrafo, de la ley 11.683 (t.o. 1998) y sus modificaciones, en la medida que el responsable de que se trate regularice la totalidad de las obligaciones tributarias omitidas a que ellos se refieran.

En los mismos términos estará dispensado el Orga-

nismo Recaudador cuando el Poder Ejecutivo Nacional haya dispuesto regímenes de regularizaciones de obligaciones tributarias.

En aquellos casos donde la denuncia ya la hubiera formulado el Organismo Recaudador, el Ministerio Público Fiscal procederá a desistir de su pretensión punitiva, una vez verificado que el contribuyente o responsable se haya presentado espontáneamente para regularizar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias o previsionales omitidas".

Por su parte, el artículo 38 del decreto 1387/01 (BO 2/11/2001) dispuso que "en el caso de acogimiento a regímenes de regularización de obligaciones tributarias, y únicamente a los fines previstos en el artículo 73 de la ley 25.401, se considerará espontáneo todo acogimiento efectuado por el contribuyente o responsable mientras no exista sentencia firme".

El magistrado instructor no hizo lugar al pedido de la defensa, lo cual motivó la presentación de un recurso de apelación, que fue concedido.

La Cámara Nacional de Apelaciones de San Martín, a su turno, resolvió declarar la inconstitucionalidad de los artículos 18 del decreto 1384/01, 38 del decreto 1387/01 y 17 del decreto 1524/01, y confirmar la resolución de primera instancia que no hizo lugar al sobreseimiento por extinción de la acción penal de Fabián Bakchellián y Walter Palavecino.

Concedido por el tribunal el recurso de casación interpuesto por la asistencia técnica de los imputados (fs. 189/190), la Sala II de la Cámara Nacional de Casación Penal lo declaró formalmente procedente y se pronunció sobre el fondo de la cuestión, básicamente, en los términos siguientes.

Al igual que las instancias anteriores, el a quo consideró que el concepto de espontaneidad del artículo 73 de

Procuración General de la Nación

la ley 25.401 ya había sido definido por el legislador al remitir, en el párrafo primero, expresamente al artículo 113 de la ley 11.683, que establece que espontánea es la presentación que no se produce "a raíz de una inspección iniciada, observación de parte de la repartición fiscalizadora o denuncia presentada, que se vincule directa o indirectamente con el responsable".

Y, sobre esa base, concluyó que el Poder Ejecutivo, al dictar el artículo 38 del decreto 1387/01, había excedido su facultad reglamentaria constitucional (artículo 99, inciso 2, la ley fundamental), pues -sostuvo- "el concepto de 'espontáneo' dado en la última norma citada, en el sentido de que la presentación no sea debida a una inspección, observación o denuncia del Organismo Recaudador, no sólo es mucho más acotado sino que se ve desvirtuado por el alcance que a dicho término le otorga el art. 38 del decreto 1387/01 cuando afirma que es espontáneo 'todo acogimiento efectuado, por el contribuyente o responsable mientras no exista sentencia firme'".

Por ello, y toda vez que el acogimiento de las empresas al plan de facilidades de pago del decreto 1384/01 había sido posterior a la denuncia contra sus responsables, resolvió que aquella presentación, contrariamente a lo sostenido por los recurrentes, no podía ser considerada espontánea en los términos del artículo 73 de la ley 25.401.

Por último, expresó que Aracua S.A. y Corbamil S.A. tampoco habían cumplido con el segundo requisito establecido en el artículo 73 de la ley 25.401 para la concesión del beneficio allí instituido, cual es el cumplimiento total de las obligaciones adeudadas.

Al respecto, el a quo señaló que si bien, en el párrafo primero, el precepto exige como condición que el con-

tribuyente regularice la totalidad de las obligaciones omitidas, mientras que, en el párrafo tercero, sólo reclama que el contribuyente "se haya presentado espontáneamente para regularizar el cumplimiento de sus obligaciones" omitidas, una interpretación armoniosa y sistemática llevaba a concluir que el Ministerio Fiscal debía proceder a desistir de la pretensión punitiva una vez que el contribuyente hubiera cumplido satisfactoriamente con la totalidad de los pagos estipulados en el régimen de regularización al que se acogió.

En sustento de esta solución, señaló que sólo una interpretación descontextualizada, incongruente y asistemática llevaría a afirmar, por un lado, que el organismo recaudador está dispensado de formular denuncia penal cuando el contribuyente o responsable regularice la "totalidad" de las obligaciones tributarias omitidas, y por el otro, que en los casos donde ya existe denuncia penal, el Ministerio Fiscal deba proceder a desistir de la pretensión punitiva con un mero acogimiento por parte del contribuyente o responsable a una moratoria sin satisfacer la totalidad de las obligaciones omitidas.

Con base, esencialmente, en estas consideraciones, el a quo resolvió rechazar el recurso de casación y confirmar lo resuelto por la Cámara de Apelaciones.

Contra este pronunciamiento la defensa interpuso el recurso extraordinario, cuya denegatoria dio lugar a esta presentación directa.

-II-

Los apelantes se agravian de la declaración de inconstitucionalidad de los decretos en cuestión, pues sostienen que el Poder Ejecutivo reglamentó el concepto de espontaneidad del artículo 73 de la ley 25.401 de acuerdo con la finalidad

Procuración General de la Nación

específica de esa norma -distinta de la del artículo 113 de la ley 11.683- y en términos compatibles con la jurisprudencia de la Corte sobre la materia.

Como contrapartida, aducen que la identidad que predica el a quo entre ambas normas en lo que atañe al concepto de espontaneidad desatiende que la ley 25.401 tuvo en miras conceder a los contribuyentes un estímulo adicional, una garantía personal ante el órgano jurisdiccional, para incentivar la regularización de su situación fiscal en un contexto económico anormal, signado por un fuerte descenso de la recaudación impositiva.

Objetan además que la declaración de inconstitucionalidad provoca un efecto autoincriminatorio respecto de aquellos contribuyentes que, sujetos ya a proceso penal, optaron por presentarse a regularizar su situación fiscal inducidos por los decretos en cuestión y tomando en cuenta el principio de presunción legal de los actos administrativos (artículo 12 de la ley 19.549).

Y a todo ello agrega que, al proceder el a quo como lo hizo, desatendió el principio según el cual la inconstitucionalidad de una norma sólo debe ser declarada como última ratio del ordenamiento jurídico y soslayó la prohibición de declarar de oficio la inconstitucionalidad de una norma.

Por último, cuestiona la interpretación efectuada por el a quo en el sentido de que el cumplimiento total de las obligaciones adeudadas, y no el mero acogimiento al régimen de regularización de esas obligaciones, sería el segundo requisito instituido por el artículo 73 de la ley 25.401 para que tenga lugar el desistimiento por parte del Ministerio Fiscal del ejercicio de la acción penal pública.

A mi modo de ver, el recurso intentado es formalmente admisible, toda vez que la resolución impugnada proviene del tribunal superior de la causa y, si bien no es la sentencia definitiva, debe ser equiparada a tal, puesto que la tutela del derecho a poner fin a la acción y evitar la imposición de una pena, que invocan los apelantes, no podría hacerse efectiva en una oportunidad procesal posterior.

Además, ha sido puesta en cuestión la validez de un decreto del Poder Ejecutivo de la Nación y la decisión ha sido contraria a su validez y, asimismo, se ha cuestionado la inteligencia de normas federales y la resolución ha sido contraria al derecho que el apelante fundó en ellas (artículo 14, incisos 1º y 3º, de la ley 48).

Por lo demás, cabe recordar que, por hallarse en discusión el contenido y alcance de una norma de derecho federal, V.E. no se encuentra limitada por los argumentos de las partes o del tribunal a quo, sino que le incumbe realizar una declaración sobre el punto disputado de acuerdo con la inteligencia que réctamente le otorgue (Fallos: 320:1602; 323:1406 y 1566, entre otros).

-IV-

En cuanto al fondo de la cuestión, pienso que sólo parcialmente asiste la razón a los apelantes, concretamente, en lo relativo al agravio vinculado con la interpretación del concepto de espontaneidad del artículo 73 de la ley 25.401.

En efecto, cierto es que el artículo 113 de la ley 11.683 faculta al Poder Ejecutivo a eximir del pago de intereses, multas y demás sanciones a los contribuyentes que se presentaren espontáneamente a regularizar sus deudas, y que en ese mismo precepto se establece que una presentación será espontánea siempre que no se produzca a raíz de una inspec-

Procuración General de la Nación

ción, observación o denuncia del organismo recaudador. Este es el supuesto al que se refiere el artículo 73 de la ley 25.401 en su párrafo primero.

Pero también lo es que el Poder Ejecutivo se halla facultado a disponer otros regímenes de regularización de obligaciones tributarias -distintos del anterior y, por lo general, menos beneficiosos en tanto no prevén eximición de pago alguna- concebidos, precisamente, para aquellos contribuyentes que no satisfacen los requisitos de una presentación espontánea en los términos del citado artículo 113 de la ley de procedimiento tributario. A estos otros regímenes -usualmente, planes de facilidades de pago- es a los que se refiere el artículo 73 en su párrafo segundo.

Dicho de otro modo, la norma contempla la concesión del beneficio allí instituido no sólo para el contribuyente que se acoge a un régimen de presentación espontánea (primer párrafo), sino también para aquél que lo hace a alguno de los demás regímenes de regularización -como el plan de facilidades de pago del sub examine- que el Poder Ejecutivo puede ofrecer como alternativas al régimen de presentación espontánea (párrafo segundo).

Un somero repaso de los últimos años enseña que ha sido incluso habitual que el órgano administrador dispusiera, en un mismo decreto, tanto el restablecimiento de la vigencia del régimen de presentación espontánea previsto en el artículo 113 de la ley 11.683, cuanto la implementación de un régimen de facilidades de pago, justamente como alternativa para aquellos contribuyentes que no pudieran reunir los requisitos de acceso al régimen de espontaneidad (sean mencionados, a título de ejemplo, los decretos 292/91, 2413/91, 631/92, 637/92, 932/93, 271/95, 316/95, entre otros).

Pienso, por consiguiente, que interpretar que tam-

bién el párrafo segundo del artículo 73 requiere que el contribuyente se haya presentado espontáneamente a regularizar su deuda en los términos del artículo 113 de la ley 11.683 no sólo sería un contrasentido, sino que importaría además desvirtuar y tornar inoperante la norma. Y es que si el contribuyente pudiera acreditar la espontaneidad de su presentación, en el sentido del artículo 113 citado, lo normal será que se presente a regularizar su situación fiscal en el marco del propio régimen de presentación espontánea que prevé esa norma de la ley 11.683, más favorable para él en tanto conlleva la exención de intereses, multas y sanciones. Pero si esto es así, entonces siempre sería aplicable, por regla general, el párrafo primero del artículo 73; el párrafo segundo de ese precepto, por el contrario, prácticamente no tendría aplicación alguna.

De esto se colige, a mi modo de ver, que el artículo 73 de la ley 25.401 debe interpretarse en el sentido de que sólo en el caso contemplado en el primer párrafo, a saber, el caso del contribuyente que se acoge a un régimen de presentación espontánea, la ley remite al concepto de espontaneidad establecido en el artículo 113 de la ley 11.683, y exige la comprobación de ese extremo, en caso de denuncia ya formulada, como requisito previo al desistimiento de la acción penal por parte del Ministerio Fiscal.

Por el contrario, tratándose del acogimiento a alguno de los restantes regímenes de regularización distintos del anterior, por ejemplo, un plan de facilidades de pago (segundo párrafo), ha de concluirse que la espontaneidad que la norma establece como condición para la dispensa de denuncia al organismo recaudador y, en caso de denuncia formulada, para obligar al Ministerio Fiscal a desistir de la acción, no fue definida por el legislador y bien pudo entonces, válidamente,

Procuración General de la Nación

ser precisada por vía reglamentaria por el Poder Ejecutivo de la Nación en uso de las facultades que le confiere el artículo 99, inciso 2, de la Constitución Nacional.

A esta altura, creo preciso recordar que, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal, la inconsecuencia no se presume en el legislador (Fallos: 310:195) y que, por encima de lo que las leyes parecen expresar literalmente, es propio de la interpretación indagar lo que ellas dicen jurídicamente (Fallos: 308:118), a cuyo efecto la labor del intérprete debe ajustarse a un examen atento y profundo de los términos que consulte la racionalidad del precepto y la voluntad del legislador (Fallos: 308:1861), asimismo, que esos extremos no deben ser obviados por las posibles imperfecciones técnicas de la instrumentación legal (Fallos: 310:149), y que la norma tampoco debe ser considerada aisladamente, sino correlacionándola con los que disciplinan la misma materia, de modo de obtener su armonización y concordancia entre sí (Fallos: 242:247).

Y considero, en atención a lo expuesto, que la exégesis de la norma que he propuesto es la que se conforma más acabadamente a lo que indican esos principios hermenéuticos.

Por el contrario, no me parece decisivo el argumento contra la autonomía de esos dos supuestos que pretende derivarse de la expresión: "en los mismos términos", con la que remite el párrafo segundo al párrafo primero del precepto en discusión. Pienso, ciertamente, que se trata de una remisión del legislador para evitar volver a mencionar el objeto de la dispensa y el requisito de que el responsable haya regularizado totalmente sus obligaciones tributarias omitidas. Pero, como lo acabo de manifestar, no me parece razonable interpretar que se haya querido condicionar la procedencia del beneficio, en el caso de los regímenes de regularización

distintos al régimen de presentación espontánea, a la existencia de un requisito propio de éste último y ausente, por regla general, en aquellos otros, pues ello, insisto, equivaldría a convertir en superflua esa segunda cláusula en beneficio de la operatividad exclusiva de la primera.

Tampoco los escasos elementos de juicio que proporciona el debate parlamentario me parecen dirimentes a favor de la postura contraria, pues de la transcripción de los pocos párrafos que mereció la consideración del artículo 73 surge que las expresiones del diputado Baglini se refieren específicamente al régimen de presentación espontánea. En cambio, la redacción de la norma resultó abarcativa también de los restantes regímenes de regularización tributaria, distintos de la presentación espontánea, que pudiera disponer también el Poder Ejecutivo, como el régimen de facilidades de pago al que se acogieron Corbamil S.A. y Aracua S.A.

Por último, va de suyo que las consideraciones relativas a la validez constitucional de la reglamentación dispuesta por el artículo 38 del decreto 1387/01 son extensivas, en la misma medida, respecto de los artículos 18 del decreto 1384/01 y 17 del decreto 1524/01, también declarados inválidos por la instancia anterior por idénticos fundamentos.

Sin embargo, hallo innecesario debatir en el subexamine la interpretación que debe acordársele al artículo 17 del decreto 1524/01 (BO 26/11/01), por el cual se estableció que "a los fines previstos en el Artículo 38 del Decreto N° 1387/01, el acogimiento espontáneo podrá concretarse mientras no exista sentencia o resolución administrativa firme de la deuda tributaria".

Ello es así, pues es sabido que el principio de legalidad material proyecta también sus consecuencias sobre las normas extrapenales o, como en el caso, reglamentarias que

Procuración General de la Nación

definen los conceptos y, con ello, el mayor o menor alcance de la ley penal. Por consiguiente, aun cuando, por vía de hipótesis, se aceptara que el Poder Ejecutivo quiso acotar, mediante el dictado del artículo 17 del decreto 1524/01, la definición de espontaneidad que había dado previamente en el artículo 38 del decreto 1387/01, lo cierto es que la norma de alcance más restringido que resultaría de la ulterior reglamentación del artículo 73 por el decreto 1524/01 sería ley penal posterior más gravosa y, por ende, inaplicable retroactivamente a aquellos casos ya existentes durante la vigencia del decreto 1387/01 y que quedaron alcanzados por los efectos de éste.

-V-

Pienso, en cambio, que la aplicación de los mismos principios hermenéuticos mencionados en el acápite anterior conduce a la conclusión de que el artículo 73 de la ley 25.401 establece en todas sus hipótesis, como requisito adicional para la concesión del beneficio en discusión, el pago total de las obligaciones tributarias omitidas y no sólo, como pretenden los apelantes, el mero acogimiento a un plan de regularización.

Pero no creo que en casos como el presente, en el que el contribuyente se ha acogido a un régimen de facilidades de pago dispuesto por el Poder Ejecutivo (segundo supuesto), la solución consista, sencillamente, en no hacer lugar a la solicitud de extinción de la acción penal y ordenar la prosecución de la causa.

Ello lo entiendo así, pues considero que si la ley le ofrece al contribuyente la posibilidad de poner fin a la acción y evitar la imposición de la pena abonando la totalidad de la deuda y, a la vez, admite la posibilidad de que ello

tenga lugar en el marco de un régimen de facilidades de pago (segundo párrafo), no parece lógico que el proceso penal pueda proseguir hasta el dictado de una sentencia definitiva, eventualmente condenatoria, mientras el contribuyente se halla cumpliendo las cuotas del plan de pago previamente acordado.

Por el contrario, en mi opinión, la previsión por parte del legislador de un plazo para el cumplimiento de las obligaciones que es condición para la extinción de la acción importa, implícitamente, una suspensión ministerio legis del trámite del proceso y de la prescripción de la acción (Fallos: 325:1731 y causa R 962, L. XXXVI, "Rivera Gorbál, Jorge y otros s/arts. 864, 866, 871, 876, 1112, 876, 882 y 638 del Código Aduanero, sentencia del 13 de septiembre de 2002), hasta tanto el contribuyente cumpla satisfactoriamente con la totalidad de los pagos estipulados en el régimen de regularización, en cuyo caso deberá desistirse de la pretensión punitiva, o se produzca la caducidad del plan de facilidades de pago por incumplimiento (cf. artículos 12 y ss. del decreto 1384/01), en cuyo caso deberá reiniciarse el ejercicio de la acción penal pública.

-VI-

Por lo expuesto, opino que corresponde declarar procedente la queja y, con el alcance antes indicado, hacer lugar al recurso y dejar sin efecto el pronunciamiento apelado para que se dicte otro con arreglo al criterio aquí expuesto.

Buenos Aires, 5 de febrero de 2004.

ES COPIA

NICOLÁS EDUARDO BECERRA

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 28 de septiembre de 2004.

Vistos los autos: "Recurso de hecho deducido por las defensas de Walter Apolonio Palavecino y Fabián Eduardo Bakchellián en la causa Bakchellián, Fabián y otros s/ infracción ley 24.769 —causa N° 3977—", para decidir sobre su procedencia.

Considerando:

Que esta Corte comparte el dictamen del señor Procurador General y se remite a sus fundamentos y conclusiones por razones de brevedad.

Por ello, de conformidad con lo dictaminado por el señor Procurador General, se hace lugar a la queja, se declara procedente el recurso extraordinario y se deja sin efecto la sentencia apelada con el alcance indicado. Vuelvan los autos al tribunal de origen a fin de que se dicte nuevo fallo con arreglo a lo expuesto. Agréguese la queja al principal. Notifíquese y, oportunamente, remítase. ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI - AUGUSTO CESAR BELLUSCIO - CARLOS S. FAYT - ANTONIO BOGGIANO - JUAN CARLOS MAQUEDA - E. RAUL ZAFFARONI - ELENA I. HIGHTON de NOLASCO.

ES COPIA

Recurso de hecho interpuesto por **Cristián E. Fabris** en su carácter de abogado defensor de **Walter Apolonio Palavecino**; y **Juan Pablo Cortelezzi** en su carácter de defensor de **Fabián Eduardo Backchellián**, con el patrocinio del doctor **Alberto B. Bianchi**

Tribunal de origen: **Cámara Nacional de Casación Penal (Sala II)**

Tribunales que intervinieron con anterioridad: **Cámara Federal de Apelaciones de San Martín (Sala II)**; **Juzgado Federal en lo Criminal y Correccional N° 1 de San Isidro, Provincia de Buenos Aires**