República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2024-31082103-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 25 de Marzo de 2024

Referencia: Expte. N° 38.477-A SPOTURNO HERNÁN ANDRÉS (Sentencia)

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G", Dres. Miguel Nathan Licht, Claudia Beatriz Sarquis y Horacio Joaquín Segura, para resolver en los autos caratulados: "**SPOTURNO HERNÁN ANDRÉS c/ D.G.A. s/recurso de apelación",** expediente **N° 38.477-A**,

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- A fs. 10/26 se presenta, por apoderado, el Sr. Hernán Andrés Spoturno e interpone recurso de apelación contra la Resolución N°915/2017 (Aduana de Paso de los Libres), recaída en las Actuaciones N°17427-172-2015, mediante la cual se lo condena al pago por la suma de $704.418,05 en concepto de multa y el comiso de la mercadería en infracción. Ello, por la comisión de la infracción prevista y penada en el art. 987 del C.A. Luego de efectuar una breve reseña de los hechos, explica que se acogió al sinceramiento fiscal establecido mediante la ley 27260, a los fines de declarar el valor de compra y pagar el impuesto sustitutivo de los bienes incautados por Gendarmería Nacional mediante el Acta de Infracción obrante a fs. 2 de las Actuaciones Administrativas, en virtud de la falta de documentación que acredite la importación de la mercadería. Menciona que, con posterioridad a la presentación en AFIP del sinceramiento fiscal en los términos del art. 46, ap. 1 de la ley 27260, solicitó la devolución de los bienes anteriormente mencionados, lo que no fue aceptado por el servicio aduanero, en el entendimiento de que dicha ley no resultaba de aplicación a las infracciones aduaneras. Manifiesta que la aduana vuelve a desarrollar la cuestión con el dictado de la resolución 915/2017, donde entiende que el comiso de las mercaderías electrónicas no está alcanzado por el sinceramiento fiscal y que, para que procedan los beneficios establecidos en la ley 27260, los bienes deben permanecer ocultos al servicio aduanero, lo que no ocurre en el presente caso ya que los mismos se encontraban a disposición del mismo desde el mes de noviembre de 2015. Ante dicho pronunciamiento, la firma arguye que lo importante no es si los bienes están ocultos o no, sino si los mismos fueron o no declarados con anterioridad a la norma de sinceramiento fiscal. Señala que la DGA incurre en un error al entender que los bienes deben estar ocultos ante dicho organismo como requisito para poder acceder al sinceramiento fiscal, puesto que la propia AFIP explicó mediante la consulta ID 20577310 que la exteriorización de bienes no declarados que se podía incluir en los beneficios de la ley 27260 es la que corresponde a los bienes no declarados al 22.07.2017, sin importar quien los tenga y menos aún que hayan sido descubiertos por la DGA. Con relación al comiso de la mercadería, declara que tanto esta sanción como la multa se encuentran previstas en el art. 987 del CA, y pensar que el comiso debe quedar excluido de la amnistía por una resolución que va en contra de la ley de sinceramiento fiscal supondría entender que la ley se puede modificar mediante una resolución, lo que va en contra del principio de prelación de las normas. Finalmente ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se revoque la resolución apelada.

II.- De su lado, en su responde a fs. 41/44, el representante del organismo fiscal solicita el rechazo de la apelación planteada por la actora. Luego de efectuar una breve reseña de los hechos, señala que, conforme surge de la Resolución 4007/2017, las penas de comiso no se encuentran alcanzadas por el beneficio de condonación, por cuanto el libramiento de las mercaderías puede afectar, entre otros bienes jurídicos tutelados, la seguridad y la salud pública, la política industrial, entre otras. Destaca que los argumentos expuestos por la contraria no han podido desvirtuar la configuración de la infracción prescripta por el art. 987 del CA. Efectúa un breve análisis de la infracción y sus elementos básicos. Con relación a la ley de sinceramiento fiscal opuesta por la apelante, reitera lo expuesto por la Aduana de Paso de los Libres. Concluye que los hechos analizados configuran la infracción prevista y penada por el art. 987 del CA. Finalmente ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se confirme el fallo aduanero, con costas.

III.- En las condiciones indicadas, ya se ha advertido que el demandante considera que la Resolución 917/17 impone condiciones de acceso al beneficio extraordinario de la extinción de la acción penal que no fueron contemplados en la Ley de Sinceramiento Fiscal (N°27.260). Asunto que, según su consideración, está sujeto a la reserva de ley y no podía establecerse por medio de una reglamentación elaborada por el ejecutivo. En consecuencia, el problema jurídico que debe entrar a resolver el Tribunal refiere a la necesidad de esclarecer si la remisión que en el art. 93 de la ley citada hace el Congreso de su facultad legislativa, al disponer que la Administración Federal de Ingresos Públicos reglamentará el régimen previsto en el libro II de la presente ley, dentro de los treinta (30) días corridos contados a partir de la entrada en vigencia de la misma y dictará las normas complementarias que resulten necesarias a los efectos de su aplicación, viola el principio de legalidad contemplado en el artículo 18 de la Constitución. En ese sentido, es significativo subrayar que la suerte del reclamo estaría zanjada si correspondiere la aplicación lisa y llana del artículo 9 de la resolución citada. Esto así, a poco que se repare que la norma reglamentaria dispone que las disposiciones del Artículo 46 de la Ley N°27.260 no alcanzan a los delitos e infracciones aduaneras -de naturaleza tributaria-, identificados en la Sección XII de la Ley N°22.415, si las mercaderías a exteriorizar permanecieron ocultas o no hubieren sido declaradas al servicio aduanero, con anterioridad a la adhesión al sistema voluntario y excepcional de declaración de tenencia de moneda nacional, extranjera y demás bienes en el país y en el exterior; o bien, si las mercaderías se encontraban afectadas a una prohibición que imposibilite el ingreso de la misma al patrimonio del sujeto que pretende exteriorizarlas.

IV.- Deseo, en este contexto, subrayar que el principio de legalidad aplicable al universo de relaciones que rigen las relaciones jurídicas administrativas no ha de ser confundido con el principio de legalidad penal. Particularmente debe hacerse hincapié en que, de acuerdo con este último, ninguna conducta ha de ser castigada si no resulta contemplada en una ley formal que exhaustivamente determina la conducta delictiva y dispone la sanción aplicable. En sentido opuesto, cabe considerar que dada la naturaleza específica del ordenamiento administrativo sancionador, el principio de legalidad tiene un contenido diverso, hasta un punto en el que resulta inimaginable que la ley formal prevea las conductas y los castigos. Es lógico que, con previa habilitación legal, el reglamento administrativo determinase las conductas susceptibles de ser sancionadas. No significa esto que pueda considerarse plausible que la ley se reduzca a expresar la autorización al reglamento, sin contener regulación alguna. Es manifiesto que esta configuración implicaría una delegación prohibida por la norma constitucional, toda vez que el reglamento debe desarrollarse dentro de un marco legal que deben contener los lineamientos básicos de la política legislativa sancionatoria.

V.- Sobre esta base dejo sentado que, aunque la norma constitucional no de un tratamiento idéntico a delitos e infracciones administrativas, aunque la reserva de ley no resulta establecida en el ámbito administrativo sancionador, ello no significa que concurran pautas específicas a la reglamentación de las conductas sancionables por la autoridad administrativa. En otras palabras, se trata de aplicar aquí los criterios generales sobre la delegación legislativa y otros específicos que atañen a la finalidad retributiva de la potestad administrativa examinada.

VI.- En ese orden de ideas, corresponde hacer notar que el principio de legalidad en lo penal resulta idealizado a fin de ser salvaguardia de los ciudadanos, a fin de permitirles saber con exactitud que les está permitido hacer y que se encuentra prohibido. Esa situación evita la intervención indebida de la libertad por parte de las autoridades penales y pone en plano de igualdad a las personas ante la potestad punitiva. Importa dejar sentado además que, en el marco de nuestro sistema institucional, el delito debe responder a los deseos exclusivos del legislador, quien cuenta con el monopolio de determinar

si una conducta puede ser merecedora de una pena judicial, por cuanto nadie podría ser juzgado sino conforme a las leyes preexistentes al acto que se le imputa. Sobre la base de estas premisas debe ser advertido que el llamado principio de legalidad en lo penal no es siquiera un principio, por cuanto no admite matices en su aplicación, sino que es una regla insoslayable que debe aplicarse a rajatabla. De no ser en esos términos, la expresión perdería su significado trascendental, pues la persona podría encontrarse sometida al imperio de disposiciones reglamentarias e inclusive a interpretaciones jurisprudenciales a posteriori. Tal es así que en campo punitivo por antonomasia no resultan aplicables los métodos usuales de interpretación y resolución de problemas jurídicos. Salta a la vista que la interpretación penal veda la analogía, la posibilidad de recurrir al derecho consuetudinario para fundamentar y agravar la pena, la prohibición de retroactividad y cohíbe la indeterminación de las conductas y las penas. Acaece que el llamado principio de legalidad en lo penal es un principio jurídico que no surge de la razón, pero que pertenece al bagaje cultural de la humanidad. Fue inspirado por las mentes más lúcidas del iluminismo, especialmente de Montesquieu, Becarria y Locke. Desde esa impronta, el fundamento del principio subyace en el hipotético contrato social basado en una sociedad que se da a sí misma una organización jurídica basada en la división de poderes. Fue con la Declaración de los Derechos del Hombre de 1789 que se establece esta salvaguardia constitucional básica del individuo contra el Estado, y se consagra el principio de legalidad como principio cardinal[1]. También resulta revelador dar cuenta que el Derecho argentino no ha sido indiferente a su consagración. Ya se lo contemplaba en el art. 1º (Cap. I) del Estatuto Provisional de 1815, adquiriendo vigencia definitiva con la Constitución Nacional de 1853, que en su art. 18 establece: “Ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en el anterior al hecho del proceso”, lo cual se complementa con el art. 19 que dispone: “Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe”. No se puede dejar de mencionar el art. 1º que establece para el gobierno de la Nación la forma representativa, republicana y federal. Asimismo, el principio fue reconocido y plasmado en diversos instrumentos internacionales que gozan de la máxima jerarquía jurídica[2]. Y, de conformidad con ese bagaje normativo, puede sostenerse que en la actualidad no se concibe un Estado de Derecho que desconozca el axioma bajo examen.

VII.- Todo esto nos lleva a caer en la cuenta que el principio de legalidad en lo penal irradia su fuerza, prohibiendo recurrir a la argumentación mediante argumentos similares o a pari. De donde se deduce que, a diferencia de otras ramas del derecho en donde la analogía funciona sin demasiadas cortapisas, no ocurre lo propio en el derecho penal. A lo que se agrega que, por antonomasia, toda interpretación que excediera el tenor literal podría vulnerar la autolimitación del Estado en la aplicación de la potestad punitiva. Esto nos trajo de nuevo a sostener que los preceptos penales no admiten ser optimizados, exhibiéndose como mandatos definitivos que se aplican mediante subsunción.

VIII.- Precisamente, las anteriores afirmaciones llevan a interrogarnos de su posibilidad de traspolación al ámbito de conducta regulado por el derecho administrativo. En ese sentido, permitdme que recuerde que la Corte Suprema tiene dicho que en materia penal se requiere la doble determinación por el legislador de los hechos punibles y las penas a aplicar y que resulta prohibida la aplicación analógica o extensiva de la ley penal[3]. La Corte, en el caso “Cimadamore”[4] sostuvo que la configuración de un delito, por leve que sea, así como su represión, es materia que hace a la esencia del poder legislativo y escapa de la órbita de las facultades ejecutivas, habida cuenta de que toda nuestra organización política y civil reposa en la ley[5]. Es necesario aclarar que la Corte hace extensiva la prohibición a la aplicación de disposiciones penales posteriores al hecho que modifiquen in malam partem cualquier requisito del que dependa la punibilidad del hecho[6].

IX.- Bien, pareciera por todo lo anterior que la resolución cuestionada se presenta a extramuros de la norma constitucional. Prosiguiendo nuestro análisis se debe advertir que, en sentido opuesto, la satisfacción de los fines procurados por el derecho administrativo exige una permanente optimización de los principios aplicables, por lo que se debe examinar hasta qué punto la ponderación luce como la forma adecuada de resolución de los problemas jurídicos en un marco de constate desafío por la aparición en escena de principios que tienen distinto origen y fundamento.

X.- Al respecto, encuentro que la definición de una infracción administrativa debe concretarse en términos distintos a los consagrados en la teoría del delito. En primer lugar, abrevo que no es menester que la definición de la conducta resulte determinada exclusivamente por una norma con rango de ley formal. En segundo lugar, la determinación de la conducta

sancionable no tiene que estar definida con la exhaustividad empleada por las normas penales. Corroboraba lo antedicho, que la potestad sancionadora no tiene en mira la determinación de los espacios de libertad, sino también la protección de las potestades públicas que son necesarias para satisfacer el interés general. Y esto nos hace desembocar en que el principio de legalidad no opera con el rigor que exhibe en materia penal. Por el contrario, el derecho administrativo sancionatorio tiene una significación propia y mal podría ser asimilado, sin mayores miramientos, al esquema del derecho penal. Se nota claramente que las exigencias propias del derecho penal no pueden aplicarse a poco que se acepte que la potestad reglamentaria y la utilización de conceptos jurídicos indeterminados hace a la operatividad del sistema jurídico administrativo. Es hora ya de comprender que no resulta posible imponer a la autoridad administrativa que ejerce la competencia reglamentaria la descripción detallada de comportamientos sancionables. Consiguientemente, debe admitirse que no existe violación jurídica cuando el legislador señala únicamente los elementos básicos para delimitar la prohibición. Lo primero que puede observarse es que el uso de esos conceptos indeterminados en el derecho administrativo sancionador resulta admisible, ya que en este campo suelen existir más controles para evitar la arbitrariedad –como las acciones contencioso administrativas- y las sanciones son menos invasivas de los derechos del procesado, pues no afectan su libertad personal[7]. No obstante, la norma deberá permitir prever el alcance de los comportamientos prohibidos y sancionados, aun en virtud de remisiones normativas o de criterios técnicos, lógicos, empíricos, o de otra índole, que permitan prever el alcance de los comportamientos prohibidos y sancionados.

XI.- En tales condiciones, se observa que resulta dable asignar al ejecutivo competencias reglamentarias, siempre y cuando las bases de la política legislativa sancionadora hayan sido previamente fijadas por el legislador y sin que en ningún caso las normas de carácter reglamentario puedan modificar, suprimir o contrariar los postulados legales y, menos aún, desconocer las garantías constitucionales de legalidad y debido proceso. A resultas de lo expuesto, la delegación resultará inconstitucional si la ley delegaba sin más a favor del Ejecutivo la descripción de la conducta que da lugar a la aplicación de la sanción como la determinación de la sanción. Por añadidura debe tomarse en consideración que el principio de legalidad y tipicidad se optimizan en diferentes gradaciones dependiendo del caso, la naturaleza de las conductas reprimidas, los bienes jurídicos involucrados y la teleología de las facultades sancionatorias, porque como dije antes, la sanción administrativa no solo reprueba el comportamiento antijurídico, sino que también modula conductas a futuro. Se trata, en esencia, de un poder represivo y regulador que es ejercido por las autoridades administrativos que opera ante el incumplimiento de mandatos que tienen como parte interesada a la administración.

XII.- En relación con lo expresado no puede omitirse que la potestad sancionadora de la administración formaba parte de las competencias de gestión y desde esa perspectiva resulta insoslayable consignar la intrínseca relación de la potestad sancionadora administrativa, con el poder de policía y la función de policía. Considerando así el asunto, cabe concluir que el derecho administrativo sancionador valora la inobservancia de la norma con una mirada irremediablemente distinta al ordenamiento penal y, consecuentemente, resulta lógico que no debía someterse a las mismas reglas que condicionan la potestad punitiva, aunque la perspectiva retributiva tornaba aplicables parcialmente aspectos que son comunes a la dogmática penal, por cuanto la sanción es un aspecto parcial del fenómeno regulatorio administrativo.

XIII.- En ese sentido acierta la resolución administrativa citada cuando al motivar la decisión cuestionada apuntala que las obligaciones aduaneras responden a dos tratamientos diferenciados de control, el aduanero y el fiscal, correspondiendo distinguirlos al considerar el régimen en trato. Con sujeción a tales principios, corresponde abrevar en que el principio de legalidad en el derecho administrativo sancionador, antes que tener un alcance netamente garantista, tiene un propósito funcional.

XIV.- Tomando nota que el demandante pide la devolución de bienes que fueron decomisados por el mero hecho de acogerse a un blanqueo de su situación tributaria, habrá de tenerse presente que la Convención Americana de los Derechos Humanos obligan a los Estados Partes en la Convención a respetar los derechos allí previstos mediante la adopción todas las medidas y crear todas las condiciones que sean necesarias para hacer efectivos dichos derechos[8]. Dentro de ese marco conceptual corresponde señalar que el respeto debido a las personas protegidas envolvía no solamente obligaciones de carácter pasivo (no matar, no violar la integridad física, etc.), sino también obligaciones positivas de impedir que terceros perpetren violaciones contra dichas personas[9].

XV.- Viéndolo así, si existen las obligaciones expuestas ut supra, también resulta menester la consagración de un aparato sancionador en el marco del deber de los Estados Partes de organizar todo el aparato gubernamental y, en general, todas las estructuras a través de las cuales se manifiesta el ejercicio del poder público, de manera tal que sean capaces de asegurar jurídicamente el libre y pleno ejercicio de los derechos humanos[10]. En ese sentido, cabe observar que en el caso de la Masacre de Pueblo Bello vs Colombia (2006) se estableció como doctrina general que, si bien un Estado no puede ser responsable por cualquier violación de derechos humanos cometida entre particulares dentro de su jurisdicción, no es menos cierto que sus deberes de adoptar medidas de prevención y protección de los particulares en sus relaciones entre sí se encuentran condicionados al conocimiento de una situación de riesgo real e inmediato para un individuo o grupo de individuos determinado y a las posibilidades razonables de prevenir o evitar ese riesgo[11]. En línea con lo anterior, en la sentencia Comunidad Indígena Sawhoyamaxa vs. Paraguay (2006)[12], se resolvió que, para que surja la responsabilidad, debe establecerse si, al momento de los hechos, las autoridades sabían o debían saber de la existencia de una situación de riesgo real e inmediato para la vida de un individuo o grupo de individuos determinados, y si, para el caso afirmativo, tomaron o no las medidas necesarias dentro del ámbito de sus atribuciones que, juzgadas razonablemente, podían esperarse para prevenir o evitar ese riesgo[13].

XVI.- Con todo ello llegamos a que no puede caerse en el absurdo de que la extinción de la sanción por la adopción de decisiones meramente recaudatorias puede significar una devolución de los bienes decomisados. Como se advierte interpretar la norma bajo esos parámetros esconde una disfuncionalidad contraria al interés público y a los derechos fundamentales de la ciudadanía.

XVII.- Sucede que, en este campo, no siendo propósito encorsetar la libertad, sino encaminar la conducta hacia un objetivo determinado, la precisión con la cual deben estar definidas las conductas en las normas sancionatorias no siempre admite una descripción absoluta que resultaría impropia a los fines regulatorios. Por ello se debe reconocer que son admisibles las faltas que consagren tipos abiertos o conceptos jurídicos indeterminados. Sin embargo, ese reconocimiento, debe insistirse, no implica que el sentenciante goce de discrecionalidad al momento de encuadrar la conducta en un marco infraccional. En todos los casos, el deber subyace en una lectura razonable y discreta de la norma que establece la función, la orden o la prohibición y aquella otra que de manera genérica prescribe que el incumplimiento de tales funciones, órdenes o prohibiciones constituye una infracción. A todo ello debe añadirse que la razón que avala la utilización de figuras de esa índole vive en la necesidad de proteger el principio de eficiencia, ya que exigir una descripción detallada de todos los comportamientos susceptibles de sanción, conduciría a tener que reproducir todo el catálogo de deberes, mandatos y prohibiciones que se imponen a sus destinatarios, implicando dicha exigencia en un impedimento para la realización de la función administrativa y de las finalidades que mediante ella se procuran.

XVIII.- Ya teniendo en claro el contraste entre el principio de tipicidad penal y el principio de certeza en el derecho administrativo sancionador, como de la diferencia entre reserva de ley y legalidad administrativa, es fácil convenir que los estándares punitivos no se corresponden con la sociedad actual, en donde la producción social de riqueza va acompañada por una creciente producción social del riesgo. Efectivamente, la progresión y el aumento de estos riesgos inequívocamente implica consecuencias jurídicas significativas. Un primer efecto directo consiste en la implementación de políticas gubernamentales orientadas al control y a la reducción de los mismos. Considerando la situación en conjunto, puede establecerse un claro paralelismo entre la teoría de la delegación impropia de facultades legislativas y las nuevas situaciones de vulnerabilidad. Es manifiesto que el orden jurídico con frecuencia recurre a la adopción de medidas no previstas en la textualidad constitucional para prevenir, investigar, sancionar y proporcionar reparaciones por el riesgo provocado por la producción masiva de bienes y servicios. Justamente, lo penal y lo administrativo se diferencian, por lo pronto, en que las conductas que se consideraban faltas administrativas no habían de quedar reservadas necesariamente a la ley. Atendiendo a la especificidad propia de la actividad regulada pueden los elementos estructurales quedar establecidos por reglamentos administrativos que especificasen las acciones debidas sin que pueda considerarse afectado ningún derecho fundamental.

XIX.- De acuerdo con esta posición, se advierte que las conductas obligatorias en las que está en juego una prestación pública pueden ser impuestas por un reglamento administrativo autorizado previamente en una norma legal que estableció

los lineamientos generales de la política legislativa. Dadas las particularidades del caso, puede observarse que la potestad reglamentaria resulta más participativa, atendiendo al conjunto de deberes que se les asignen a los destinatarios de las normas administrativas y cuyo incumplimiento amerita la aplicación de una sanción prevista en la ley. Es que, en efecto, siendo consabido que existen diferentes tipos de relaciones jurídicas que puede mantener la administración, va de suyo que la fuente determinativa de los derechos y obligaciones no puede ser la misma en todos los casos.

XX.- A manera de conclusión, todo lo expresado guarda intrínseca relación con la diferencia conceptual entre los principios y las reglas como categorías normativas. Efectivamente, en el ámbito administrativo sancionador, la legalidad está consagrada como principio jurídico y, en consecuencia, no exige un comportamiento concreto y determinado por parte del legislador, sino que enuncia la idea general que la regla de derecho sancionador esté prevista en la medida de lo necesario y posible en una ley formal. De donde resulta que podrá someterse su aplicación a un juicio de ponderación, o bien, a una relación de precedencia condicionada, atendiendo a las circunstancias del caso[14]. En ese sentido, bien puede contemplarse que la complejidad de las relaciones humanas hace menester regulaciones impropias a los estándares de libertad idealizados en los procesos revolucionarios de siglo XVIII. Efectivamente, frente a una realidad cada vez más intensa en la atribución de potestades en manos de autoridades administrativas, la cuestión pasa más que nada por la interdicción de la arbitrariedad y encorsetar la posibilidad de decisiones absolutamente discrecionales.

XXI.- Con lo que llevo dicho hasta aquí, me parece claro que el tema de los límites de la delegación de facultades legislativas pasa a erigirse en uno de los dilemas centrales a partir de la creciente complejidad que adquirieron las funciones del Estado, fenómeno que se acentuó a partir de la crisis del 30. Al calor de esa comprensión, ya dije en otros pronunciamientos que no existe prohibición constitucional de la delegación impropia de facultades legislativas ni jurisdiccionales. Antes bien, lo que resulta prohibido es la confusión entre la función administrativa y la función legislativa y judicial. Concedido todo eso, cabe señalar que en nuestro marco institucional el Poder Ejecutivo tiene atribuciones expresas para dictar decretos reglamentarios y que, a todo evento, el núcleo de la cuestión radica, pues, en determinar el límite entre delegación y reglamentos de ejecución. Asimismo, en esa comprensión del asunto, es necesario recordar los primeros lineamientos de la doctrina de la delegación impropia que remontaban al caso Delfino, en donde la Corte estableció la constitucionalidad de la sanción aplicada, confiando en que existe una distinción fundamental entre la delegación de poder para hacer la ley y la de conferir cierta autoridad al Poder Ejecutivo o a un cuerpo administrativo a fin de reglar los pormenores y detalles necesarios para la ejecución de aquella. Expuesto lo que antecede, insisto respecto de que, si bien es necesaria una ley formal para la determinación de los tipos penales, en cambio, una resolución administrativa puede hacerse cargo de la determinación de ciertos aspectos de la conducta amenazada con una sanción administrativa[15].

XXII.- En la inteligencia comentada, después de todo esto, se percibe que la ley 27260 y sus reglamentaciones actúan como un bloque de legalidad uniforme. En lo que aquí interesa, la Ley 27.260 “Programa Nacional de Reparación Histórica para Jubilados y Pensionados”, establece un “Régimen de sinceramiento fiscal”, cuyo art. 46 reza: “Los sujetos que efectúen la declaración voluntaria y excepcional e ingresen el impuesto especial (…) 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” (el subrayado me pertenece). Por su parte, el Decreto 895/2016 establece las disposiciones fundamentales para la aplicación de la ley anteriormente mencionada, facilitando el cumplimiento de las obligaciones a cargo de los contribuyentes y/o responsables y posibilitando la adecuada utilización de los beneficios acordados por dicho régimen.En igual sentido, a través de las Resoluciones Generales N°3.919 y N°3.920, sus respectivas modificatorias y complementarias, se establecieron las reglamentaciones pertinentes. Finalmente, la Resolución General AFIP N°4007-E/17, cuyo objetivo principal es simplificar la lectura, interpretación y aplicación de las normas a efectos de facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, establece en su artículo 6: “Cuando se trate de sanciones que no se encuentren firmes ni abonadas, correspondientes a obligaciones sustanciales de naturaleza tributaria, el beneficio de condonación se aplicará cuando se verifique alguna de las siguientes condiciones: a) la obligación sustancial se encuentre íntegramente cancelada

al 23 de julio de 2016, inclusive, y la sanción no se encuentre firme ni abonada a dicha fecha. Asimismo, señala que se consideran como infracciones sustanciales o materiales, entre otras, a las que se encuentran tipificadas en los arts. 954, inc. a, 965, inc. b, 966 –cuando el beneficio sea una excepción tributaria-, 970, 971, 973, 985, 986 y 987 de ley 22.415 y sus modificaciones" (el subrayado me pertenece).

XXIII.- Analizado todo esto en su conjunto, con las actuaciones administrativas y la documentación complementaria allí aportada, permite concluir, por un lado, el cumplimiento de los elementos y requisitos establecidos en el texto legal para proceder al otorgamiento del beneficio de condonación de la multa para la mercadería incautada por personal del servicio aduanero. Dicha tesitura no requiere un mayor análisis, puesto que la infracción endilgada en autos se encuentra expresamente contemplada en la norma aludida, por lo que, encontrándose reunidas las condiciones previstas en el plexo legal desarrollado ut supra, y no existiendo obligación sustancial pendiente de ser regularizada, en el entendimiento que la sanción no se encontraba firme ni abonada a la fecha de entrada en vigencia de la ley de sinceramiento fiscal, corresponde condonar la multa impuesta en la resolución apelada.

XXIV.- Ahora bien, la condonación aludida no puede tornarse extensible al comiso de la mercadería. Ello, atendiendo a que la AFIP, a través de la Resolución General N°4007-E/17, haciendo uso de las facultades delegadas por el Congreso mediante el artículo 93 de la Ley 27260, reglamenta de forma expresa este tipo de situaciones en su artículo 7: "Las penas de comiso no están alcanzadas por el beneficio de condonación por cuanto la autorización del libramiento de las mercaderías puede afectar, entre otros bienes jurídicos tutelados, la seguridad y la salud pública, la política industrial, la política alimentaria, la sanidad animal o vegetal, la protección del patrimonio artístico y la preservación del medioambiente" (el subrayado me pertenece). En simples palabras, el argumento esbozado por el apelante fundado en que la aplicación del artículo 7 viola principio de prelación de normas no encuentra asidero legal en el caso de marras, puesto que la Resolución aludida no posee preceptos que se encuentren en pugna con la norma principal, sino que, como se desarrolló anteriormente, hace uso de las facultades conferidas por esta norma y, en su carácter de norma delegada, dicta las normas complementarias a los efectos de la correcta aplicación del régimen.

XXV.- Atento lo analizado en el sub-lite, corresponde declarar condonada la multa impuesta y confirmar la pena de comiso dispuesta en la Resolución N° 915/2017 (Aduana de Paso de los Libres) apelada en autos.

Por ello, **VOTO POR:**

1) Declarar condonada la multa impuesta en la Resolución N° 915/2017 (Aduana de Paso de los Libres), recaída en las Actuaciones N°17427-172-2015, con costas por su orden.

2) Confirmar la pena de comiso dispuesta en la Resolución N°915/2017 (Aduana de Paso de los Libres), recaída en las Actuaciones N°17427-172-2015, con costas.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto precedente.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto del Dr. Licht.

De conformidad al acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1) Declarar condonada la multa impuesta en la Resolución N° 915/2017 (Aduana de Paso de los Libres), recaída en las Actuaciones N°17427-172-2015, con costas por su orden.

2) Confirmar la pena de comiso dispuesta en la Resolución N°915/2017 (Aduana de Paso de los Libres), recaída en las

Actuaciones N°17427-172-2015, con costas.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

---

[1]
Así, aparece consagrado en el Código Penal francés de 1810 y en el Código bávaro de 1813, redactado por Feuerbach, a quien se le atribuye su formulación latina corriente: “nulla poena sine lege, nulla poena sine crimine, nullum crimen sine poena legali”. Y se incorpora en las Constituciones francesas de 1791 (art. 8°) y 1793 (art. 14), y en la gran mayoría de las Constituciones y Códigos de los Estados. Así las cosas, el principio de legalidad no sólo es una exigencia de seguridad jurídica, sino una garantía política de que el ciudadano no podrá verse sometido por parte del Estado ni de los jueces a penas que no admita el pueblo.

[2]
Así lo reconocen y plasman expresamente la Declaración Universal de Derechos Humanos (Res. 217 A [III] de la Asamblea General de las Naciones Unidas del 10-12-48); el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (New York, EEUU, 19-12-66, aprobado por la República Argentina según ley 23.313); y la Convención Americana sobre Derechos Humanos (San José, Costa Rica, 22-11-69, aprobado por la República Argentina según ley 23.054).

[3]
Cfr. CS, Fallos: 16:118; 137:425; 150:293; 169:309; 184:116; 191:245; 204:345 y 359; 220:129; 237:198, 636 y 704; 238:496; 239:172; 251:44; 254:315; 275:89; 301:395; 304:892; 307:550 y 1114; 308:1224; 310:1909, caso “Musotto” del 29/9/1987, en el que se cuestionó el término “obsceno” (artículo 128 del Código Penal), alegando que es indeterminado, y el Alto Tribunal rechazó el planteo. Señaló entonces la Corte que “si bien la configuración de los tipos penales obliga a precisar los modos de conducta sujetos a punición, la ley previa no importa necesariamente que la figura penal contenga una descripción formalmente agotada, y no existe obstáculo constitucional alguno para que cuando el contenido de los deberes o de las prohibiciones dependa de una valoración a realizarse en vista a circunstancias concretas insusceptibles de enumeración previa, sea la autoridad jurisdiccional quien determine y aplique esa valoración cultural”, Fallos: 314:424 y 1451, entre otros.

[4]
CS, Fallos: 191:245, caso “Cimadamore, Esio B”, del 19/11/1941, LA LEY 24, 747.

[5]
Cfr. también CS, 3/9/1937, LA LEY 7-1068; Fallos: 178:355; remiten a aquel precedente: CS, “Mouviel, Raúl Oscar y otros” del 17/5/1957, LA LEY 88, 254; Fallos: 237:636; CS, “Daray, Carlos A.”, LA LEY 1995-B, 352; DJ 1995-2, 357, La Ley Online, y CS, “Ciraolo, Jorge Ramón Daniel” del 20/10/2009 -disidencia de Ricardo Luis Lorenzetti, Juan Carlos Maqueda y Eugenio Raúl Zaffaroni-, LA LEY 2010-A, 138, La Ley Online: AR/JUR/39815/2009.

[6]
CS, Fallos: 287:76 del 18/10/1973.

[7]
Todo ello no importa por cierto desconocer que el uso de los conceptos indeterminados es admisible en una infracción administrativa siempre y cuando dichos conceptos sean determinables en forma razonable.

[8]
CIDH, Caso Velásquez Rodríguez vs. Honduras (Fondo), Sentencia de 29 de julio de 1988, párr. 166; Caso Garibaldi vs. Brasil. (Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas), Sentencia de 23 de septiembre de 2009, p.34, párr. 112, Caso Jaramillo y otros vs. Colombia. (Fondo, Reparaciones y Costas), Sentencia de 27 de noviembre de 2008, p. 29, párr. 87. Caso Gelman vr. Uruguay, ob. cit. nota 10, p.56, párr. 189.

[9]
Caso Masacre de Maripán vs. Colombia, (Fondo, Reparaciones y Costas), Sentencia de 15 de septiembre de 2005, p. 93, párr. 114.

[10]
Lo expuesto se reitera en la siguiente jurisprudencia: -Caso Trabajadores Cesados del Congreso (Aguado Alfaro y otros) vs. Perú. (Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas), Sentencia de 24 de noviembre de 2006, p. 158, párr. 92. -Caso Almonacid Arellano y otros vs. Chile, (Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas), Sentencia 26 de septiembre de 2006, p.49, párr. 110. –Caso Anzualdo Castro vs. Perú, (Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas), Sentencia 22 de Septiembre de 2009, p. 23, párr. 62. - Caso Radilla Pacheco vs. México, Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas), Sentencia 23 de noviembre de 2009, p. 43 párr. 142. -Caso Isben Cárdenas e Isben Peña vs. Bolivia", (Fondo, Reparaciones y Costas), Sentencia de 1 de septiembre de 2010, p. 20, párr. 62.- Caso De la Masacre de las Dos Erres vs. Guatemala, (Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas), Sentencia de 24 de Noviembre de 2009, p.69, párr. 234. -Caso Gomes Lund y otros (Guerrilha do Araguaia) vs. Brasil, (Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas), Sentencia 24 de noviembre de 2010, p. 53, párr. 140. -Caso Gelma vr. Uruguay, ob. cit. nota 10, p. 56, párr. 189. Caso González y otro vs. México (Campo Algodonero), (Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas), Sentencia del 16 de noviembre de 2009, párr. 236.

[11]
Caso Masacre de Pueblo Bello vs. Colombia, p. 100, párr. 123.

[12]
Caso Comunidad Indígena Sawhoyamaxa Vs Paraguay. (Fondo, Reparaciones y Costas). Sentencia de 29 de marzo de 2006, p. 80, párr. 155.

[13]
La Jurisprudencia de la CEDH se expide de igual forma en los casos Kiliç v. Turkey (2000) III, 63. Öneryildiz v. Turkey, application no. 48939/99, Judgment 30 November 2004, 93, y Osman v. the United Kingdom judgment of 28 October 1998, Reports of Judgments and Decisions 1998- VIII, para. 116.

[14]
En ese sentido, a fin de establecer si se cumple el requisito de legalidad debe analizarse las circunstancias específicas de cada caso, puesto que la solución no depende de reglas generales u omnicomprensivas, sino que la respuesta resultará de un conjunto de factores y circunstancias variables o contingentes, entre los que podría mencionarse, a título de ejemplo, la naturaleza del derecho individual invocado, la magnitud de los intereses públicos comprometidos.

[15]
Al respecto, debe consignarse que la reglamentación ejecutiva de la ley penal no puede aceptada por la Corte Suprema de Justicia en el caso "Mouviel" (Fallos237:636 - 1957), en cuanto declaró la inconstitucionalidad de los edictos policiales sancionados por el Jefe de la Policía Federal en virtud de una autorización establecida por el art. 29 del Código de Procedimientos. En efecto, el Tribunal en decisiones anteriores había declarado la validez de los edictos con el fundamento expuesto en "Delfino" de que "no hay delegación de funciones legislativas al conferir al poder administrador o a ciertas reparticiones la facultad de fijar específicas normas de policía, dentro de los límites establecidos por la misma ley". En "Mouviel" el Tribunal, en cambio, recordó que "Es una de las más preciosas garantías consagradas por la Constitución de que ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso (Fallos 136: 200). Agregando que la configuración de un delito por leve que sea, así como su represión, es materia que hace a la esencia del Poder Legislativo y escapa a la órbita de las facultades ejecutivas. Nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni privado de lo que ella no prohíbe (19 de la Constitución). De ahí nace la necesidad de que haya una ley que manda o prohíba una cosa, para que una persona pueda incurrir en falta por haber obrado u omitido obrar en determinado sentido.

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2024.03.21 16:32:41 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal
Vocalía XX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2024.03.22 19:47:58 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal
Vocalía XXI Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2024.03.25 12:36:07 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Miguel Nathan Licht
Vocal
Vocalía XIX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.03.25 12:36:33 -03:00