

Voces: MORATORIA IMPOSITIVA ~ BLANQUEO IMPOSITIVO ~ DELITO TRIBUTARIO ~ DELITO PENAL TRIBUTARIO ~ REGIMEN PENAL TRIBUTARIO ~ RETROACTIVIDAD DE LA LEY ~ OBLIGACIONES TRIBUTARIAS ~ OBLIGACIONES TRIBUTARIAS EN MORA ~ CONDONACION DE MULTA ~ CONDONACION DE SANCIONES ~ CONDONACION DE INTERESES ~ AGENTE DE PERCEPCION ~ AGENTE DE RETENCION ~ EXTINCION DE LA ACCION PENAL ~ AMNISTIA ~ APLICACION DE LA LEY ~ INTERPRETACION DE LA LEY ~ LEY PENAL MAS BENIGNA ~ IGUALDAD ANTE LA LEY

Título: Proyecciones de la ley de regularización impositiva sobre los ilícitos tributarios, a la luz del principio de prevalencia de la benignidad

Autor: Scoponi, Cristian Fernando

Publicado en: PET 2009 (setiembre-427), 15/09/2009, 3

"La recuperación del garantismo, como sistema de vínculos y de reglas racionales establecidas para la tutela de los derechos de todos en el ejercicio del poder sancionador, tanto legislativo como judicial, no es sólo una respuesta estratégica sino también el único terreno no resbaladizo para el debate y el acuerdo" Luigi Ferrajoli ("Jueces y política").

1. Introito

Sin duda, uno de los temas de mayor relevancia en el ámbito de las ilicitudes tributarias –en especial referencia al régimen penal tributario regulado en la ley 24.769– lo ha constituido, y lo constituye, la puesta en vigor de la ley 26.476, que tuvo lugar, según su art. 50, a partir de ser publicada en el Boletín Oficial el 24 de diciembre de 2008. Ella creó un régimen de regularización impositiva, promoción y protección del empleo registrado, exteriorización y repatriación de capitales.

Este tipo de normas, de vigencia transitoria y notable impacto en las relaciones estables del derecho sustancial –a la vez que absolutamente reñidas con la vigencia de los principios éticos que se deben respetar en la tributación–, generan, en virtud de su aplicación a situaciones heterogéneas –al menos desde la faz temporal–, innumerables conflictos que al no ser previstos originariamente por el legislador deben ser resueltos sobre la base de los distintos principios que gobiernan la materia, todo ello en salvaguarda de postulados emergentes del orden constitucional.

Nuestra intención es analizar las diferentes aristas que dimanan de la aplicación de la ley 26.476 sobre todo en lo concerniente al alcance que cabe otorgar al principio de aplicación retroactiva de la ley más benigna, en cuanto excepción in melius al principio del tempus regit actum. Lógicamente, no podremos prescindir de explicaciones someras y necesarias sobre ciertos aspectos del régimen de regularización impositiva, sin por ello pretender su análisis acabado.

2. Previsiones de la ley 26.476, respecto de los ilícitos tributarios

Para el presente trabajo reviste interés el título I de la ley 26.476, "Regularización de impuestos y recursos de la seguridad social", junto con la resolución general 2537, dictada en función del art. 43 de aquella: ese título I prevé como susceptibles de ser incluidas en la regularización las obligaciones vencidas e infracciones cometidas con anterioridad al 31 de diciembre de 2007. Con el acogimiento a sus normas –que pudo darse, por única vez, entre el 1° de marzo y el 31 de agosto de 2009– se produce, en términos generales, la exención y/o condonación de multas y demás sanciones no firmes e intereses –estos últimos parcialmente–, como también la suspensión de las acciones penales en curso (1) y la interrupción de la prescripción penal, en cualquier etapa del proceso, salvo que exista sentencia firme (2). La cancelación total de la deuda, ya sea al contado o mediante un plan que puede extenderse hasta 120 cuotas mensuales, produce la extinción de la acción penal (3).

Se observa que la ley impone un primer límite objetivo, y de naturaleza temporal, en cuanto a las obligaciones e ilicitudes regularizables, esto es, las producidas al 31 de diciembre de 2007 –excepto los supuestos en los cuales haya recaído sentencia y ésta se encontrare firme (4)–; y, en segundo término, acota el universo subjetivo sobre la base de las exclusiones normadas en su art. 41 (son, entre otros, los "denunciados formalmente o querrelados penalmente con fundamento en las leyes 23.771 y sus modificaciones o 24.769 y sus modificaciones, o por delitos comunes que tengan conexión con el incumplimiento de sus obligaciones tributarias o las de terceros, respecto de los cuales se haya dictado sentencia firme con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley").

Asimismo, los agentes de retención y de percepción (art. 8°, ley 26.476) quedan también liberados de multas y de cualquier otra sanción que no se encontrare firme, cuando exteriorizaren y pagaren el importe que hubieran omitido retener o percibir, o que, habiendo sido retenido o percibido, no hubieran ingresado o mantuvieran en su poder, luego de vencidos los plazos legales respectivos. En estos casos regirán las mismas condiciones suspensivas y extintivas de acciones penales, previstas para los contribuyentes en general, así como también iguales causales de exclusión subjetiva.

3. Naturaleza del régimen en cuanto vía extintiva de la acción penal

El Congreso Nacional, mediante la ley 26.476, ejerció una facultad conferida por la Constitución nacional (art. 75, inc. 20): "conceder amnistías generales". Es ésta una norma con alcance general, que dispone el olvido de cierto grupo de delitos. Enseña ZAFFARONI: "La amnistía, en su etimología, contiene una clara referencia al olvido. Se dice habitualmente que "borra el delito", y ello es cierto en la medida en que comprendamos que lo que "borra" es la tipicidad de la conducta, mediante una desincriminación que opera de forma anómala, puesto que es una desincriminación temporal" ... "La amnistía es una ley desincriminadora, aunque anómala, pues presenta la particularidad de no eliminar los tipos, sino de interrumpir su vigencia. En este sentido, las leyes de amnistía crean una abolición lacunar de la ley penal, que podría denominarse "tipo de amnistía"[\(5\)](#) [\(6\)](#).

En este caso, cabe poner de relieve que la amnistía presenta cierto particularismo al no operar automáticamente y, por el contrario, requerir cierta actividad por parte del sujeto beneficiado por sus efectos [\(7\)](#). Es claro que se deben reunir la totalidad de los elementos que conforman lo que ZAFFARONI denominó acertadamente como "tipo de amnistía", que varía de acuerdo a los distintos supuestos contemplados en la ley, pero que, en general, requieren el pago de la deuda al fisco para conceder el "olvido". La amnistía se constituye en causal que extingue la acción penal (art. 59, inc. 2°, Código Penal) y hace cesar la condena y todos sus efectos penales (art. 61, Código Penal): son consecuencias lógicas derivadas de la sustracción temporal de tipicidad a la conducta.

4. Aplicación retroactiva de la ley más benigna

En materia penal –sobre vigencia de la ley en el tiempo–, se erige como principio general el *tempus regit actum*; de ese modo, surge la imposibilidad de aplicación retroactiva de la ley. Respecto del fundamento, sostiene ZAFFARONI: "... si bien el art. 3° del Código Civil establece, para cualquier ley, que "las leyes disponen para lo futuro", respecto de la ley penal, este principio no se deduce de la ley civil, sino del precepto constitucional que proscribe las leyes penales ex post facto, puesto que en sede penal se trata de una manifestación del principio de legalidad"[\(8\)](#), que encuentra una clara recepción en el art. 18 de la Constitución nacional en cuanto dispone que "ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso"[\(9\)](#).

El principio de irretroactividad de la ley penal no reviste carácter absoluto, sino que reconoce como excepción la posibilidad de aplicación retroactiva de las leyes penales, a condición de su mayor benignidad respecto de la vigente en el momento del acto. Dicha excepción se encuentra prevista en el art. 2° del Código Penal: "Si la ley vigente al tiempo de cometerse el delito fuere distinta de la que exista al pronunciarse el fallo o en el tiempo intermedio, se aplicará siempre la más benigna. Si durante la condena se dictare una ley más benigna, la pena se limitará a la establecida por esa ley. En todos los casos del presente artículo, los efectos de la nueva ley se operarán de pleno derecho" [\(10\)](#). Como bien sostiene SOLER: "... el art. 2° no hace referencia solamente a las variaciones que pueda haber en el monto y calidad de la pena, sino a variaciones contenidas en la ley, es decir, que habrá lugar a la retroactividad de la ley posterior, o a la ultraactividad de la ley derogada, según sea el resultado de la comparación, no de las penas, sino de las leyes mismas. Esa comparación debe, pues, ser hecha con referencia a todo el contenido de la ley, partiendo de la pena, de los elementos constitutivos de la figura delictiva, de las circunstancias agravantes o atenuantes de la infracción, y tomar en cuenta también las demás situaciones que influyen en la ejecución de la pena, en su suspensión, prescripción, perdón, liberación, etc."[\(11\)](#). Es así que en materia de benignidad de normas, cabe la distinción entre los supuestos de abolitio criminis (donde, a raíz de la eliminación del tipo penal, la mayor benignidad se constata fácilmente) y las hipótesis de *novatio legis in melius* (supuesto más amplio, representativo de la norma que beneficia de cualquier forma al sujeto). Ambas excepciones al *regit tempus actum*, encuentran su mayor diferencia en cuanto a la dificultad que se puede presentar para detectar, a veces, la presencia de una *novatio legis in melius*. La mayoría de los autores mencionados reconocen este problema y difieren la solución para el momento de la ponderación por el juez en el caso concreto.

Sin embargo CARRARA, aun cuando coincide con ello, sostiene que los principios generales que gobiernan esta materia se inspiran en la prevalencia de la benignidad, a la que eleva al rango de absoluta [\(12\)](#). Podrán ser muchas las alternativas a evaluar respecto de la aplicación de una u otra ley al caso sometido a juzgamiento, pero en todo caso se deberá prestar absoluta observancia a la precitada regla, la cual concuerda con el principio *pro homine*, indicativo de que siempre se debe acudir a la norma más amplia o a la interpretación más extensiva cuando se trate de reconocer derechos protegidos [\(13\)](#).

4.1. Amnistía y ley más benigna [\(14\)](#)

Establecido la naturaleza de amnistía que posee la ley 26.476, y la vigencia en el ámbito penal de la aplicación retroactiva de una *novatio legis in melius*, todo en virtud de la guía interpretativa del principio de prevalencia de la benignidad, resta analizar el resultado del encuentro de ambas conclusiones.

Como primera derivación es claro que la amnistía, en tanto norma que implica la exclusión de tipicidad de una conducta de manera temporal, debe ser reputada como ley penal más benigna respecto de los supuestos en los cuales se vea configurado el tipo de amnistía; el cual, como se ha visto en el apartado precedente, es susceptible de ser incluido dentro de la expresión ley, prevista en el art. 2° del Código Penal [\(15\)](#). Sin embargo, el análisis más complejo consiste en establecer el alcance que se ha de otorgar a la amnistía, en relación a los

supuestos fácticos a los cuales se habrá de aplicar. Frente a ello, entendemos que deberá proyectar sus efectos a todos los hechos cometidos antes del 31 de diciembre de 2007, lo cual deriva como deducción lógica de la extracción de tipicidad penal de dichas conductas. Claro está que esto impone, al menos, un primer límite dado por la no proyección de la amnistía respecto de situaciones agotadas, en donde no subsista efecto afflictivo alguno mediante el cual canalizar la mayor benignidad (16).

Cabe considerar lo siguiente: "La amnistía hace desaparecer el hecho como fuente de pena, extingue la acción para aplicar la sanción y también la sanción misma, pues invocando la amnistía sancionada quedarán en libertad quienes estén cumpliendo una pena aplicada con anterioridad" (17), y se la puede dictar "... antes, durante o después del procesamiento de allí que conforme el inc. 2° del art. 59 del Código Penal, la amnistía extinga la acción penal, puesto que no puede permanecer la pretensión punitiva por un hecho desincriminado que ha perdido tipicidad penal y que su inmediata consecuencia procesal sea el sobreseimiento. Cuando media condena, la amnistía tiene los mismos efectos que la ley desincriminadora: la amnistía extinguirá la acción penal y hará cesar la condena y todos sus efectos, con excepción de las indemnizaciones debidas a particulares (art. 61, Código Penal)" (18).

Así, cabe preguntarse si es válido lo dispuesto por la ley 26.476 en cuanto deja fuera del ámbito de la regularización impositiva, y del consecuente perdón del ilícito, a los supuestos en los cuales hubiera sentencia condenatoria y ella se encontrara firme con anterioridad a la vigencia de la ley 26.476, el 24 de diciembre de 2008 (art. 14, resolución general 2537), más allá de que la ilicitud hubiera sido cometida con anterioridad al 31 de diciembre de 2007. A nuestro criterio, la respuesta debe ser contundente en el sentido de negar validez a dicha exclusión. En los supuestos donde exista identidad fáctica se aprecia arbitraria la exclusión sobre la base de la existencia, o no, de una sentencia firme, la cual, en definitiva, puede recaer, por ejemplo, en la mayor celeridad de un juzgado respecto de otro. Dicha pretensión resulta violatoria del **principio de racionalidad de la acción del Estado** (19), **del principio de igualdad** (20) y **del principio de justicia**; este último en cuanto fundamento de la aplicación retroactiva de la ley penal más benigna (21). Además, se debe descartar que los efectos de la amnistía sobre la condena firme lesionen la intangibilidad de la cosa juzgada o la división de poderes (22).

Sin embargo, se impone efectuar una importante distinción, porque aun cuando exista identidad fáctica respecto de los elementos estructurales y temporales sobre la infracción –identidad en relación a los supuestos que se pueden incluir, sin más, en la regularización impositiva–, se verifican dos hipótesis claramente diferenciadas, por cuanto se puede haber cancelado, o no, la pretensión fiscal. En el supuesto afirmativo, haya, o no, sentencia firme, se debe claramente interpretar según la prevalencia de la benignidad y, en consecuencia, borrar todo efecto afflictivo existente (23).

Respecto del supuesto en el cual aún no se hubiera pagado al fisco, y se pretenda incluir dicha deuda, base de la ilicitud, en la ley 26.476 –ante la hipótesis de existir sentencia firme–, la solución, en orden a borrar los efectos de la condena, es más compleja. En particular, consideramos que, con fundamentos en los principios antes expuestos, la aplicación de la *novatio legis in melius* debería alcanzar también a dicho supuesto, si se verifica el resto de los elementos del tipo de amnistía. De lo contrario, y teniendo en cuenta que la ley 26.476 provoca una detracción temporal de la tipicidad penal, se correría el serio riesgo de instaurar una verdadera prisión por deudas (24).

Resta decir, mediante una interpretación donde prevalezca la benignidad, que constituye un efecto afflictivo sobre el cual sería procedente aplicar los efectos de la amnistía, el vinculado con el art. 16 de la ley 24.769, en cuanto dispone que el beneficio extintivo previsto en dicha norma –y que requiere el pago, tal como lo hace la ley 26.476– "...se otorgará por única vez por cada persona física o de existencia ideal obligada". En el supuesto de tratarse de una obligación que podría ingresar en el tipo de amnistía, se debería borrar dicho antecedente, y posibilitar de ese modo un nuevo uso de la causal extintiva allí prevista (25).

Respecto de la operatividad de los efectos de la amnistía, más allá de la petición que habrá de efectuar la defensa, es propicio destacar que la Corte Suprema de Justicia ha señalado: "... los efectos de la ley penal más benigna se operan de pleno derecho, es decir, aun sin petición de parte" (Fallos: 277-347; 281-297, entre otros); de allí la importancia de que nuestros magistrados interpreten los diversos supuestos, siempre, dada la amplitud, flexibilidad y sentido de justicia que otorga el principio de prevalencia de la benignidad.

5. Conclusión

Se puede establecer, a modo de conclusión sintetizadora, que el régimen instaurado respecto de las ilicitudes tributarias por la ley 26.476 constituye una amnistía, que excluye temporalmente la tipicidad penal y se erige, respecto de los ilícitos cometidos antes del 31 de diciembre de 2007, en ley más benigna, llamada a operar retroactivamente. Por ello, si se tratara de hipótesis que fácticamente se produjeron con anterioridad a la fecha mencionada, aun en el caso de existir condena firme, se debe procurar la eliminación de cualquier efecto afflictivo existente –sin pretender retrotraer la situación jurídica–, sobre la base de una interpretación orientada de acuerdo con el principio de prevalencia de la benignidad y pro homine. De lo contrario, se corre el riesgo de violar principios elementales para un Estado de derecho.

Especial para La Ley. Derechos reservados (Ley 11.723)

(1) Se recoge en este punto el criterio de la Corte Suprema de Justicia in re "Bakchellian", del 28 de septiembre de 2004 (Fallos: 327-3937), al decir: "...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, 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, en cuyo caso deberá reiniciarse el ejercicio de la acción penal pública" (del dictamen del Procurador General al cual se remite la Corte Suprema).

(2) Para los supuestos fácticos potencialmente delictivos, anteriores al 31 de diciembre de 2007 que aún no estén en proceso, se prevé que la AFIP estará dispensada de formular denuncia penal (art. 42, ley 26.476).

(3) Aun cuando resulte claro, destacamos que la extinción de la acción penal en virtud de esta ley, no tiene vinculación funcional alguna con el supuesto previsto en el art. 16 de la ley 24.769.

(4) Estado procesal que, para operar como causal excluyente, debe haberse verificado antes de regir la ley 26.476, el 24 de diciembre de 2008 (art. 14, resolución general 2537).

(5) ZAFFARONI, Eugenio R., "Tratado de derecho penal. Parte general", ed. EDIAR, Buenos Aires, 1998, tomo I, págs. 481/2.

(6) Esa fue la naturaleza adjudicada por el legislador en la sesión del 10 de diciembre de 2008, en la Cámara de Diputados, cuando se dijo: "También se dice que no es la primera vez que en la Argentina tenemos una moratoria. Pero no en estas condiciones. Esta propuesta generaliza indiscriminadamente una amnistía; iba a decir "una suerte de amnistía", pero esto es directamente una amnistía que beneficia, sin razón alguna, a aquellos que, además de ser morosos, mostraron una conducta o una intención evasora, fueron querellados por la administración tributaria y, en algunos casos, condenados" (Villaverde, Jorge A.), "Este proyecto de ley significa una amnistía para el delito" (Ginzburg, Nora R.), "La amnistía es olvido legal de delito que extingue la responsabilidad de sus autores. Esta es una ley de amnistía" (Iglesias, Fernando), "La OCDE, Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, avala la amnistía fiscal como vía para repatriar dinero negro. Entre los países integrantes de la OCDE que sancionaron una amnistía fiscal para repatriar o exteriorizar capitales, podemos mencionar a Alemania en 2004 y 2005, Bélgica en 2004 e Italia en 2001 y 2002. En estos países europeos miembros de la OCDE se aplicó esta medida como una situación de emergencia, obteniéndose determinados niveles de éxito" (Rossi, Agustín O.), entre otros.

(7) El diputado Marconato sostuvo: "La amnistía que se regula en el proyecto se encuentra sujeta a una condición suspensiva que no es otra que la cancelación total de la deuda y, por ende, la completa regularización tributaria del perseguido penalmente".

(8) ZAFFARONI, Eugenio R., ob. cit. en nota 5, pág. 459. En sentido similar, GUILLERMO FIERRO afirma: "... toda vulneración del principio de legalidad por vía analógica constituye una aplicación retroactiva más gravosa de la ley penal, ya que en el caso concreto la infracción es creada ex post facto por el juez, en vez de serlo por el legislador, como ocurre en las hipótesis de retroactividad de la ley punitiva" ("La Ley penal y el derecho transitorio", ed. Depalma, Buenos Aires, 1978, pág. 13).

(9) Complementado por el art. 19 de la Constitución nacional: "Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe". En virtud del rango constitucional que el art. 75, inc. 22, reconoce a ciertos pactos, se los debe tener en cuenta al disponer: "Nadie puede ser condenado por acciones u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el derecho aplicable. Tampoco se puede imponer pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito" (art. 9, Pacto de San José de Costa Rica, y similar redacción del art. 15, PIDCyP).

(10) Los pactos prevén: "Si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello" (art. 9, PSJCR, y 15, PIDCyP).

(11) SOLER, Sebastián, "Derecho penal argentino", ed. La Ley, Buenos Aires, 1945, tomo I, pág. 211. En sentido similar ZAFFARONI, ob. cit. en nota 5, pág. 463.

(12) CARRARA, Francesco, "Programa del curso de derecho criminal. Parte general", traducción de Sebastián Soler, ed. Depalma, Buenos Aires, 1944; afirma el § 761: "Tales son los principios generales sobre esta materia: en sustancia, ellos se inspiran en la regla de la prevalencia de la benignidad, que puede llamarse absoluta. Estos principios, por lo demás, están llenos de dificultades en su aplicación práctica".

(13) Al respecto ha sostenido el Alto Tribunal: "El principio pro homine impone privilegiar la interpretación legal que más derechos acuerde al ser humano frente al poder estatal" (Fallos: 331-858).

(14) Vale aclarar que la amnistía, al implicar un perdón otorgado por el Congreso respecto de ciertos delitos, siempre proyecta sus efectos hacia el pasado, pero ello no obsta su tratamiento en conexión con el principio de la aplicación retroactiva de la ley más benigna, pues desde esta última óptica implica la posibilidad de extender el perdón a situaciones que podrían quedar fuera de la literalidad de la norma. Como veremos, ello

ocurre con la ley 26.476.

(15) "Es ley penal más benigna no sólo aquella que desincrimina una figura antes delictiva y la que reduce la pena, sino también la que introduce elementos nuevos para tipificar la acción punible, haciendo la incriminación más severa, o cuando se favorecen las causales de extinción de la acción penal, o se facilita la ejecución de la pena o del proceso, o se amplían las causales de impunidad" (GARCIA BELSUNCE, Horacio A., "Retroactividad de la ley tributaria penal más benigna", La Ley :2007-D-1026).

(16) No será procedente pretender una indemnización por una condena íntegramente cumplida o, en el campo de lo infraccional, pretender repetir la multa pagada. Es decir, el principio de la ley penal más benigna, "...aun en los casos de leyes generales de condonación, implica que la porción de la pena cumplida lo fue con arreglo a las leyes vigentes en su momento, por lo que en ningún caso sería procedente la repetición de las multas pagadas" (SOLER, Osvaldo H., "Cómo actuar frente a las inspecciones de la AFIP", segunda edición, ed. La Ley, Buenos Aires, 2005, pág. 135).

(17) GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., "Derecho tributario penal", ed. Depalma, Buenos Aires, 1985, pág. 397.

(18) ZAFFARONI, Eugenio R., op. cit. en nota 5, págs. 483/4.

(19) La cual "... queda muy afectada cuando por la mera circunstancia de que un individuo haya cometido el mismo hecho con anterioridad a otro –y sin ninguna otra causa– se trata más rigurosamente al primero que al segundo"; ZAFFARONI, Eugenio R., ob. cit. en nota 5, pág. 469. Es válida la cita en cuanto resalta el concepto de igualdad en igualdad de circunstancias.

(20) La igualdad –la real, la referente a la realidad de la vida y de las conductas de seres humanos– es la que efectivamente trata igual a quienes estén fácticamente en iguales circunstancias". BIDART CAMPOS, Germán, "La revisión de una condena penal por cambio en la jurisprudencia de la Corte", El Derecho: 141-97. VALDÉS COSTA ha dicho: "Si el Estado, por motivos que considera oportunos o convenientes, llega a la conclusión de que debe rebajar o suprimir un tributo, o establecer una exoneración, o prorrogar una ya vencida, no existe ningún principio jurídico que impida esa renuncia al crédito y que incluso le dé efecto retroactivo si considera que la causa que fundamente su renuncia existía en el pasado. Sólo está obligado a respetar el principio de igualdad respecto de los contribuyentes que pagaron el tributo durante el régimen anterior" (VALDÉS COSTA, Ramón, "Curso de derecho tributario", ed. Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 246). Nuestro Alto Tribunal ha sostenido invariablemente que el principio constitucional de igualdad ante la ley consiste en "el derecho a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias, de donde se sigue forzosamente que la verdadera igualdad consiste en aplicar en los casos ocurrentes la ley según las diferencias constitutivas de ellos" (Fallos: 16-118; 137-105; 270-374; 306-1560; 324-3269, entre tantos otros) (la letra negrita es nuestra). Cabe citar el brillante considerando de una disidencia del ministro de la Corte Suprema, doctor. ZAFFARONI, al propiciar la aplicación retroactiva de la jurisprudencia más benigna: "...por razones de equidad, y con fundamento en el art. 16 de la Constitución nacional, corresponde admitir la revisión de la condena para evitar el desorden jurídico que implicaría que dos personas que realizaron idénticas conductas sancionadas por la misma ley resulten juzgadas, y decidida su situación legal, de diversa manera por un mismo tribunal" (Fallos: 330-4358).

(21) La sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso-administrativo Federal, el 12 de abril de 2007, en los autos "Campisi" (considerando 8º), sostuvo: "El principio de la ley penal más benigna está sustentado por el principio de justicia. Si se desincrimina un hecho como delito, no es justo que quien está cumpliendo una condena por la comisión de ese hecho deba cumplir la pena tal como le ha sido aplicada. Lo justo es que quede inmediatamente en libertad. Ello así porque si se modifica la valoración social respecto del hecho no resulta justo tratar de distinta manera a quien realizó el hecho antes y a quienes lo realizan ahora. El mismo razonamiento debe formularse respecto de los demás supuestos de leyes más benignas. En definitiva, el principio de justicia requiere que en las mismas circunstancias el tratamiento jurídico conceda la misma solución".

(22) Respecto de la intangibilidad de la cosa juzgada cabe sostener: "... una adecuada interpretación teleológica de la norma constitucional, nos señala que el precepto en cuestión –art. 18, Constitución nacional– constituye una garantía constitucional que opera siempre en favor y nunca en contra de su destinatario, y lo que la Constitución ha querido, sin duda alguna, es proteger al individuo de la aplicación retroactiva de una ley penal más severa y nunca impedirle beneficiarse con una ley penal nueva más benigna" (FIERRO, ob. cit. en nota 8, pág. 209). También cabe sostener: "... en el campo del derecho penal –en el que no rige la doctrina de los derechos adquiridos en contra de los imputados– es concebible la aplicación con efectos retroactivos de las nuevas leyes, siempre y cuando constituyan verdaderas normas generales" (considerando 32, disidencia del ministro PETRACCHI, Fallos: 310-1162). Vinculado a la división de poderes, el Alto Tribunal ha dicho: "Las leyes de amnistía responden a consideraciones de interés común, de tranquilidad y bienestar públicos, libradas a criterio del Poder Legislativo; en consecuencia, sus beneficios se extienden a los que han sido condenados por sentencia firme antes de su promulgación, no contrariando esta aplicación a la separación de poderes creados por la Constitución, ni a la independencia del Poder Judicial" (Fallos: 102-43).

(23) Así lo ha entendido en un excelente fallo la sala "B" de la Cámara Federal de Apelaciones de Rosario en la causa "Establecimientos San Ignacio" (La Ley, 14/5/2009). Allí se había procesado a los directivos de la empresa por apropiación indebida de tributos y recursos de la seguridad social (arts. 6° y 9°, ley 24.769), pese a que se había cancelado el pago de la totalidad de lo retenido; el fallo fue apelado con anterioridad a la publicación de la ley de amnistía y en función del agravio basado sobre la existencia de un estado de necesidad, exculpante por la crisis financiera atravesada por la empresa. Como dicha cancelación ocurrió antes del 24 de diciembre de 2008, el tribunal resolvió, por aplicación oficiosa del principio de la ley penal más benigna, sobreseer a los imputados sobre la base de la ley 26.476. En sentido similar resolvió el Juzgado Federal de Posadas en las causas "Rio Uruguay" e "Ingar" del 8 y 11 de mayo, respectivamente.

(24) Suprimida por ley 514, del 22 de junio de 1872, y prohibida por el art. 7°, inc. 7, del Pacto de San José de Costa Rica (art. 75, inc. 22, Constitución nacional).

(25) Sustenta dicha interpretación lo dicho por ZAFFARONI: "... el cumplimiento de la pena excluirá la posibilidad de beneficiarse con la amnistía, aunque creemos que el autor puede pedir la eliminación del antecedente para cualquier efecto ulterior" (ob. cit. en nota 5, pág. 485).