



Universidad de Buenos Aires  
Facultad de Ciencias Económicas  
Escuela de Estudios de Posgrado



## Trabajo Final Integrador 2018

### **El impacto de los procesos inflacionarios en la ley penal tributaria**

*Consideraciones acerca de las leyes penales en blanco y la unidad de valor tributaria*

Alumno: Gómez, Guillermo Hugo– D.N.I.: 31.463.532

Correo electrónico: [gomezguillermohugo@gmail.com](mailto:gomezguillermohugo@gmail.com)

Profesora: Sara Telías

#### Resumen

La inflación ocasiona inconvenientes para el correcto funcionamiento de una economía de mercado. En el ámbito penal tributario dicho fenómeno impacta en la configuración de las sanciones penales generando continuas modificaciones en la actualización de sus montos, con la consecuente afectación a la seguridad jurídica.

#### Palabras claves

Inflación. Derecho Penal Tributario. Condiciones objetivas de punibilidad. Elementos del tipo penal. Unidad de valor tributario. Leyes penales en blanco.

#### Abstract

Inflation causes problems for the correct functioning of a market economy. In the tax criminal area, this phenomenon has an impact on the configuration of criminal penalties, generating continuous modifications in the updating of their amounts, with the consequent effect on legal certainty.

#### KeyWords

Inflation. Criminal Tax Law. Objective conditions of punishability. Elements of the criminal type. Tax value unit. Blank criminal law.

## Contenido

Introducción.....	3
Marco Teórico .....	5
Capítulo 1: Aspectos Económicos.....	7
1.1) Los principios fundamentales de un sistema tributario óptimo.....	7
1.2) La inflación como fuente de financiamiento del Estado .....	9
1.3) La inflación como fallo de mercado .....	10
1.4) El proceso inflacionario en Argentina .....	11
Capítulo 2: Aspectos de derecho y procedimiento .....	13
2.1) El principio de legalidad .....	13
2.2) Los montos en la ley penal tributaria.....	17
2.2.1) Las condiciones objetivas de punibilidad .....	17
2.2.2) Elementos del tipo penal.....	19
2.2.3) La posición en nuestra doctrina y jurisprudencia .....	20
2.3) La aplicación retroactiva de la ley penal más benigna y los delitos tributarios .....	22
2.4) Las resoluciones generales de la Procuración General de la Nación .....	24
2.5) El principio de oportunidad .....	31
2.6) La jurisprudencia en materia de aplicación retroactiva de la ley 27.430.....	35
Capítulo 3: La unidad de valor tributario.....	43
3.1) Las leyes penales en blanco y su vinculación con el regimen penal tributario .....	46
Capítulo 4: Propuesta de Instrucción de la Procuración General de la Nación .....	43
Consideraciones finales .....	50
Materiales consultados.....	52

## Introducción

El trabajo tiene como finalidad presentar las principales discusiones en materia tributaria en diálogo con el ordenamiento jurídico, con el propósito de acercar un aporte integrador en el tratamiento de una problemática delimitada en el origen al régimen penal tributario.

Se busca entrecruzar aspectos de la economía del sector público-como el principio de equidad y su afectación por los procesos inflacionarios-, aspectos del derecho tributario-como el principio de legalidad y las leyes penales en blanco- y aspectos procesales relacionados con el régimen legal vigente, y la implementación de su reforma.

En ese sentido, la opción de analizar el actual régimen penal en materia tributaria, y sus implicancias a la hora de establecer los límites de la infracción penal frente a la evasión impositiva en nuestro país-afectado por altos índices de inflación-, obedece a que posibilita de manera novedosa integrar diversos aspectos que han sido objeto de estudio durante la carrera de posgrado.

En síntesis, el objetivo se encausa en la integración y profundización de diversas problemáticas desarrolladas en los diferentes ejes de la especialización.

En primer lugar, realizaré un breve desarrollo del marco teórico en el que se apoya el trabajo.

En segundo lugar, comenzaré con una descripción de los principios de un sistema tributario óptimo, tópico desarrollado en la materia Economía del Sector Público, haciendo especial hincapié en el principio de equidad para luego abordar como este principio se encuentra afectado por la situación inflacionaria actual.

Luego, continuaré con el estudio, desarrollo y análisis del régimen penal tributario y el examen de la técnica legislativa adoptada en nuestro país para fijar el alcance de la prohibición penal referenciando, asimismo, la manera en la que esta técnica ha sido afectada por los índices de inflación, temas desarrollados en la asignatura Derecho Tributario.

Finalmente, describiré la solución actual que asumió nuestro ordenamiento jurídico en comparación con otros sistemas legales en materia tributaria, y esbozaré una posible alternativa en miras a una eventual entrada en vigencia del nuevo ordenamiento procesal penal, tomando como referencia algunos desarrollos estudiados de la materia Procedimiento Tributario.

## Marco Teórico

Podemos observar que al momento de elaborar las figuras penales de carácter tributario, el legislador argentino ha utilizado de manera tradicional una técnica que consiste en determinar cantidades mínimas de sumas de dinero para delimitar el ámbito de lo punible; o dicho de otra manera, demarcar el límite entre el delito y la falta de carácter administrativa.

Esta técnica fue empleada desde la sanción de la ley 23.771 en 1990, su modificatoria en 1995 a través de la aprobación de la ley 24.587; el dictado de la ley 24.769 en 1997-que deroga y reemplaza el régimen previsto por la ley 23.771-, la aprobación de la ley 26.735 en diciembre de 2011 que modificó los montos de dinero dispuestos por la ley 24.769, y la reciente sanción de la ley 27.430/2017 que deroga el régimen anterior y lo sustituye por un nuevo régimen penal tributario.

Tal como podrá apreciarse de la lectura de las sucesivas reformas, las modificaciones que sufrió el régimen penal tributario reposaron, entre otros, en la actualización de aquellos montos en función del proceso inflacionario que atraviesa nuestro país.

De esa manera, el conflicto que se generó en cada una de las reformas-incluida la última- estuvo vinculado con la posible aplicación retroactiva de los nuevos regímenes a hechos cometidos en el pasado por resultar disposiciones más benignas al ampliar los montos. Vale decir, cada reforma dejó impune hechos que se encontraban siendo investigados de acuerdo al régimen anterior.

Esta situación se complejiza aún más con el actual régimen penal tributario pues los arts. 302 y 305 refieren a la Unidad de Valor Tributaria para la configuración del delito. La conversión inicial de esa unidad de medida y los pesos argentinos será propuesta por el Poder Ejecutivo y, luego, se ajustará anualmente con base en la variación del Índice de Precios al Consumidor (IPC) que suministre el Instituto Nacional de Estadística y Censo (INDEC).

La circunstancia antes descrita, nos enfrenta al fenómeno de las llamadas leyes penales en blanco que sufren algunas legislaciones penales cuando las conductas que prohíben son completadas por otra norma.

En función de ello, el objetivo del presente trabajo es, por un lado, analizar la naturaleza jurídica de los montos dinerarios que dispone el régimen penal tributario para luego efectuar una serie de consideraciones acerca de la posibilidad de la aplicación retroactiva, en particular, cuando-como en el actual régimen- estamos en presencia de leyes penales en blanco. Y, por el otro, examinar posibles soluciones en miras a la disponibilidad de la acción penal.

Este análisis se efectuará bajo el examen de los procesos inflacionarios y su impacto en el régimen tributario.

## Capítulo 1: Aspectos Económicos

### 1.1) Los principios fundamentales de un sistema tributario óptimo

Un sistema tributario debe cumplir con una serie de requisitos de forma que permita el cumplimiento de los objetivos del Estado Nacional y al mismo tiempo buscar la menor distorsión posible en la economía.

Según Stiglitz<sup>1</sup>, un sistema tributario óptimo debe obedecer a una serie de principios que desarrollaremos brevemente a continuación:

- **Neutralidad y Eficiencia**

La recaudación de los recursos impositivos necesarios para el funcionamiento del Estado deben distorsionar lo menos posible las decisiones de los individuos.

- **Suficiencia**

El sistema tributario debe proveer los fondos para financiar las actividades estatales. Cualquier política tributaria que no sea suficiente para alcanzar los objetivos planteados debe modificarse para poder satisfacer la restricción presupuestaria.

- **Equidad**

La distribución de la carga tributaria debe ser equitativa entre las diferentes clases sociales teniendo en cuenta la capacidad de pago. Hay dos líneas de pensamiento en relación a este tema: por un lado la carga tributaria debe ser acorde a la capacidad contributiva ya sea esta medida por su ingreso, riqueza o consumo; por el otro, la carga debe ser proporcional al nivel de beneficios que recibe el contribuyente de la actividad desarrollada por el Estado.

Como señala Macón<sup>2</sup> la noción de equidad, igual tratamiento para iguales, tiene un origen más institucional que económico, ya que explícitamente la mencionan las constituciones.

---

<sup>1</sup> STIGLITZ, J. "La economía del sector público", pág. 483. España: Antoni Bosch, 2000

<sup>2</sup> MACÓN, J. "Un sistema tributario para el crecimiento, el desarrollo y la distribución del ingreso", pág. 12. Buenos Aires: Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 2005

La Constitución Argentina no es una excepción y en su artículo 16 aparece la regla de que “la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas”.

Igualdad no significa igualdad aritmética, es decir, no implica un sistema de capitación, en el cual todas las personas paguen la misma suma, sino igualdad en igualdad de circunstancias, es decir que los que son iguales tienen que pagar lo mismo.

Existen dos tipos de equidades:

*a) Equidad horizontal*

La equidad horizontal que implica igual tratamiento para iguales, tiene un origen constitucional

Implica que los que consumen lo mismo, los que ganan lo mismo, los que tienen lo mismo, deben pagar lo mismo.

*b) Equidad vertical*

Por otro lado, surge la inquietud sobre como tienen que ser tratados los diferentes. Es probable que existan más personas diferentes que iguales.

En relación a esto, Macón advierte que existe unanimidad acerca de que está es una función indelegable del sector público.

- **Simplicidad**

Poca cantidad de impuestos es siempre mejor que mucha. El sistema tributario debe ser simple y entonces será más fácil de comprender para el contribuyente.

- **Promoción del crecimiento y de la estabilidad de precios**

Un sistema tributario bien diseñado permite al gobierno influir sobre algunas variables macroeconómicas y ayudar a conseguir los objetivos que busca. Asimismo, debe lograr suavizar los ciclos económicos evitando períodos de alta inflación y desempleo.

## 1.2) La inflación como fuente de financiamiento del Estado

La actividad del estado requiere de recursos para poder financiarse, en este sentido tal como menciona Due y Friedlander<sup>3</sup> los recursos provienen de tres fuentes:

i) Creación de dinero: los gobiernos pueden financiar sus actividades de manera sencilla imprimiendo billetes. La contracara de esta situación, aprendida en mayor medida por las sociedades, es que la consecuencia del financiamiento a través de la emisión monetaria en condiciones de ocupación plena es la inflación.

Frente a ello, los gobiernos suelen evitar esta fuente de financiamiento pues los costos de disminuir la inflación una vez que empiezan los procesos de aumento de precios son mucho más severos que los beneficios que pueden otorgar en el corto plazo.

Como señala Musgrave y Musgrave<sup>4</sup> la oferta monetaria debe ser controlada por la autoridad monetaria central y ajustarse a las necesidades de las economía en términos tanto de la estabilidad a corto plazo como del crecimiento a largo plazo. La política monetaria constituye un componente indispensable de la política de estabilización.

Asimismo, en el caso bajo análisis en el presente trabajo la inflación presenta dificultades prácticas en lo referido a la aplicación de las leyes penales tributarias en tanto desvaloriza el efecto disuasorio de la pena y afecta la seguridad jurídica.

ii) Deuda: es otra alternativa para el financiamiento del gasto del Estado. Los autores antes mencionados suelen considerar que la misma es simplemente imposición futura ya que para poder efectuar el pago de esta se deberá recaudar fondos mediante impuestos o emisión monetaria.

iii) Impuestos: es la forma más común de financiamiento de las actividades estatales. Catalina García Vizcaíno los define como “toda prestación obligatoria en dinero o especie, que

---

<sup>3</sup> DUE, J.; FRIEDLANDER A. “Análisis económico de los impuestos y el sector público”, pág. 259-270. Buenos Aires: De derechos financiero.

<sup>4</sup> MUSGRAVE,R.;MUSGRAVE,R. “Hacienda Pública. Teórica y aplicada”, pág. 15. Buenos Aires: Macgraw Hill

el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, sin que se obligue a una contraprestación, respecto del contribuyente, directamente relacionada con dicha prestación.”<sup>5</sup>

A medida que los países se desarrollan, por lo general, aumentan la presión tributaria acompañando a esta una mejora del Estado y un incremento de su tamaño.

Entendemos que una reforma tributaria es de gran importancia para lograr un crecimiento sostenible e inclusivo y lograr mejoras en la institucionalidad fiscal del país. Esto ayudará a tener un Estado con la financiación adecuada que no necesite recurrir a formas recaudatorias dañinas tales como impuesto inflacionario, excesivos niveles de deuda, grandes presiones tributarias que limiten la actividad privada, entre otros; para poder así lograr los objetivos de financiación del gasto público que trae aparejado este crecimiento de provisión de bienes y servicios públicos.

El surgimiento de gravámenes sobre transacciones financieras, como el impuesto a los débitos y créditos bancarios, y derechos de exportación que se establecen como medidas extraordinarias pero que se perpetúan en el tiempo debido a que son de fácil recaudación tienen como contrapartida grandes efectos distorsionantes sobre la economía en su conjunto. Esto nos enfrenta a pensar otras medidas que se pueden llegar a tomar para mejorar la recaudación sin estos efectos negativos.

### **1.3) La inflación como fallo de mercado**

Según Stiglitz<sup>6</sup> en la mayor parte de las economías occidentales, la producción y distribución de bienes recae en el sector privado en desmedro del sector público porque permite asignar eficientemente los recursos.

Desde que Adam Smith afirmó que la competencia inducía a los individuos a fomentar el interés público se busca entender cuál debe ser el rol del Estado en la economía moderna.

---

<sup>5</sup> GARCÍA VIZCAÍNO, C. “Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas”, pág. 63. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2012

<sup>6</sup> STIGLITZ, J. “La economía del sector público”, pág. 74-84. España: Antoni Bosch, 2000

Las asignaciones de los recursos que tienen la propiedad de no poder mejorar el bienestar de una persona sin empeorar el de alguna otra se denomina asignación eficiente en el sentido de Pareto.

Ahora bien, la pregunta que se impone es la siguiente: ¿Qué sucede cuando el mercado no logra esta asignación eficiente?.

Stiglitz propone seis circunstancias en donde el mercado no es eficiente:

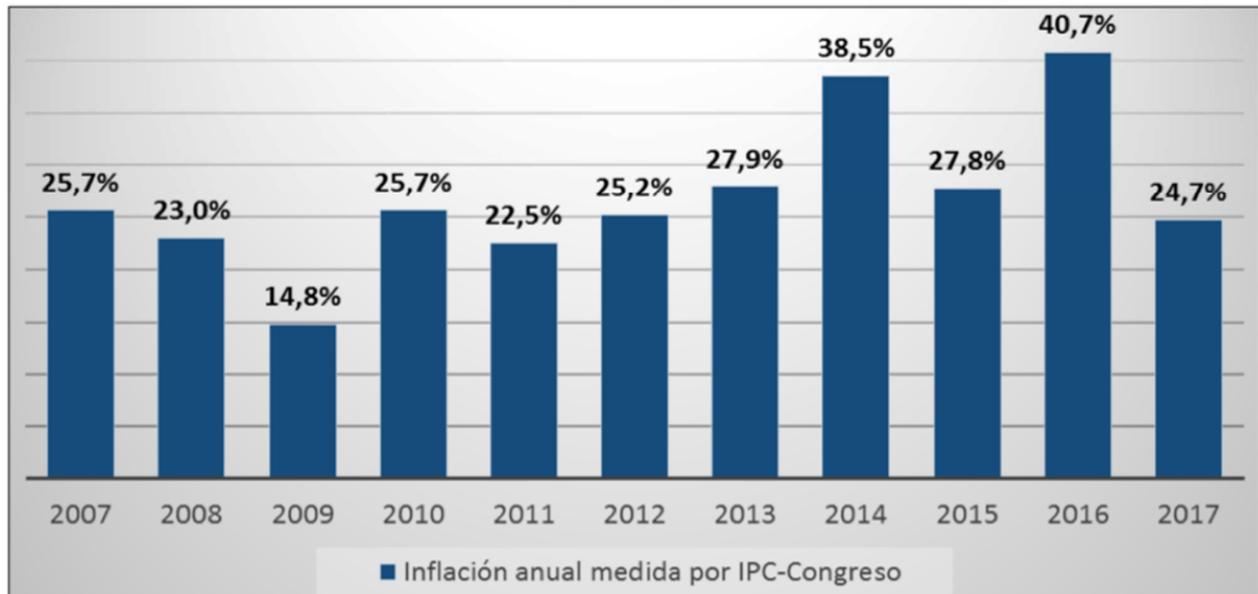
- Fallo de la competencia
- Bienes públicos
- Externalidades
- Mercados incompletos
- Información asimétrica
- Desempleo e inflación

La circunstancia más admitida de fallo del mercado es la alta tasa de desempleo y de inflación que ha acosado a las economías capitalistas en los últimos doscientos años., que como veremos en el próximo capítulo distorsiona el principio de equidad ,que como señalo Macón es clave en la búsqueda de un sistema tributario óptimo y a su vez debe ser una función indelegable del Estado Nacional.

#### **1.4) El proceso inflacionario en Argentina**

Durante los últimos 10 años, Argentina sufrió aumentos generalizados de precios superiores a los dos dígitos. En el gráfico a continuación observamos la inflación anual desde el año 2007 hasta 2017. Usamos como referencia el índice de precios al consumidor presentado por el Congreso (IPC-Congreso), dado que las estadísticas publicadas por INDEC (Instituto Nacional de Estadísticas y Censos) para el período 2007-2015 fueron desacreditadas oficialmente por el organismo.

**Gráfico 1. Inflación anual en Argentina (precios minoristas; IPC-Congreso)**



Fuente: elaboración propia en base a datos del IPC – Congreso.

A raíz de esta situación, surge la necesidad de reformar los montos de las leyes tributarias lo que ocasiona una discusión sobre la legalidad de la aplicación retroactiva de las mismas que abordaremos en el próximo capítulo.

## Capítulo 2: Aspectos de derecho y procedimiento

### 2.1) El principio de legalidad

La formulación inicial de este principio estuvo a cargo de Feuerbach en el marco de su teoría de la pena cuya concepción se basa en la pena como coacción psicológica. Así, para la intimidación de la persona por delinquir se exige que ésta sepa con precisión cuáles serán las acciones que se encuentran vedadas y sancionadas.

Para Feuerbach, la pena debe cumplir una función inhibitoria, vale decir, de prevención negativa. Así, sostenía que “las transgresiones se impiden si cada ciudadano sabe con certeza que la transgresión será seguida de un mal mayor que aquel que correspondería a la no satisfacción de la necesidad mediante la acción” .<sup>7</sup>

En esa inteligencia, la punibilidad del hecho debe estar determinada en la ley antes de la comisión para que produzca efecto la coacción.

Feuerbach sostiene que “todas las contravenciones tienen su causa psicológica en la sensualidad, en la medida en que la concupiscencia del hombre es la que lo impulsa, por placer, a cometer la acción. Este impulso sensual puede ser cancelado a condición de que cada uno sepa que a su hecho ha de seguir ineludiblemente, un mal que será mayor que el disgusto emergente de la insatisfacción de su impulso al hecho”.

Así, entonces, por el mandato del principio de legalidad se requiere que tanto el delito como la pena estén determinados en una ley cuya existencia debe ser previa al hecho.

En concreto, se enuncia al principio de legalidad a través de la formulación latina *nullum crimen sine lege, nulla poena sine lege, nullum crimen sine poena legale*.

---

<sup>7</sup> FEUERBACH, P.J.A.. “Revision der Grundsätze und Grundbegriffe des positiven peinlichen Rechts” T° I, pág. 45 y sstes. Aalen: Scientia-Verlag, 1966, citado por RONCO, M. “La relación entre imputación y responsabilidad”, en *Prudentia Iuris*, N. 78, 2014, pags. 163-178.

El fundamento del principio de legalidad corresponde al pensamiento de la Ilustración, con un modelo liberal del ejercicio del poder sustituyendo el castigo arbitrario del monarca por las sanciones de la ley penal.<sup>8</sup>

En nuestro ordenamiento jurídico, el principio se consagra en los artículos 18 y 19 de la Constitución Nacional y, a través del inc. 22 del art. 75, en el art. 9 de la Convención Americana de Derechos Humanos y el artículo 15 del Pacto Internacional sobre Derechos Civiles y Políticos.

Del principio de legalidad se derivan determinadas exigencias para el legislador penal como para el juez.

Así, del legislador, exige que formule las descripciones del delito del modo más preciso posible (*nullum crimen sine lege certa*), es decir, tiene derivaciones prácticas que se traducen como requerimientos que debe cumplir la ley penal para que esta sea constitucionalmente válida en resguardo de su mandato. Y, asimismo, le exige al juez que sus sentencias se basen únicamente en la ley escrita (*nullum crimen sine lege scripta*) y que ésta no sea ampliada en detrimento del imputado (*nullum crimen sine lege stricta*).

La exigencia de la ley escrita implica que en nuestro sistema, la única fuente productora de ley penal son aquellos órganos constitucionalmente habilitados y la única ley penal es la ley formal de ellos emanada conforme al procedimiento que establece la propia CN.<sup>9</sup>De esta manera, quedan descartadas como fuentes de derecho penal la costumbre, la doctrina, la jurisprudencia y cualquier otra que no sea la ley sancionada por el Congreso Nacional.

Por su parte, el principio de legalidad impone la prohibición de la analogía en el derecho penal. Esta exigencia se traduce como el requisito de la ley estricta mediante la cual se prohíbe la aplicación de un tipo penal a un caso similar pero no comprendido en su texto. Como el principio de legalidad nunca puede resultar vulnerado cuando se traduce en una situación más favorable, existe consenso en admitir que la prohibición de analogía solo rige

---

<sup>8</sup> RIGHI, E. "Manual de Derecho Penal. Parte General", pág. 70, Santa Fe: Rubinzal-Culzoni.

<sup>9</sup> ZAFFARONI, E.R. ALAGIA. A. SLOKAR A. "Manual de Derecho Penal. Parte General", pág. 112. Buenos Aires: Ediar, 2005.

cuando se trata de la llamada analogía “*in malem partem*” siendo que la analogía “*in bonam partem*” se encuentra admitida.

Otra de las derivaciones prácticas del principio de legalidad, es la ley cierta también traducido como el principio de máxima taxatividad legal e interpretativa.<sup>10</sup>

Conforme a este requisito, no basta que la ley penal sea aprobada por los órganos constitucionalmente habilitados para ello sino que la ley debe hacerse con la mayor precisión posible con el objeto de reducir al mínimo razonable la posibilidad de decisión personal de los tribunales en la configuración concreta del hecho que se prohíbe.<sup>11</sup>

Se cumplirá con la máxima taxatividad legal cuando la ley penal contenga una descripción precisa y exhaustiva de la conducta prohibida y de las sanciones previstas.

La amenaza más seria del mandato de certeza proviene de la capacidad del legislador para hacer leyes precisas.

El legislador penal tiene que resolver dos problemas: por un lado, debe dejar sus normas lo suficientemente abiertas como para poder adaptarse a casos futuros aún desconocidos y, por el otro, debe formularlas de un modo lo suficientemente cerrado para que no abarquen casos no imaginados.

Cuando no se cumple el mandato de certeza ya sea porque el legislador prescinde del verbo típico o utiliza elementos vagos o imprecisos que requieren ser valorados para su interpretación, Zaffaroni nos indica que existen dos alternativas: a) declarar la inconstitucionalidad de la ley, o b) aplicar el principio de máxima taxatividad interpretativa.<sup>12</sup> Según el jurista, “debe optarse por la inconstitucionalidad cuando la aplicación de la máxima taxatividad interpretativa resulta demasiado artificiosa, lo que sucede cuando carece de todo punto de apoyo legal, como también cuando la ley contiene una irracionalidad irreductible que no responda a un notorio error material de impresión. En estos casos debe preferirse la

---

<sup>10</sup> ZAFFARONI, E.R. ALAGIA. A. SLOKAR A ob. cit. pág. 116

<sup>11</sup> BACIGALUPO, E. “*Derecho Penal. Parte general*” pág. 126. Buenos Aires: Hammurabi, 2009.

<sup>12</sup> ZAFFARONI, E.R. ALAGIA. A. SLOKAR A ob. cit. pág. 117

inconstitucionalidad, porque el otro camino, aunque lo recoja la jurisprudencia, no impide la arbitrariedad selectiva de las agencias judiciales”.<sup>13</sup>

Por su vinculación con el presente trabajo, presentaré finalmente la exigencia de la ley previa.

Conforme a esta exigencia, la ley penal es aplicable exclusivamente a los hechos ocurridos después de su entrada en vigencia; esto es, el principio de irretroactividad de la ley penal.

El fundamento de esta exigencia es evitar que una persona sea castigada por un hecho cuya comisión no era delito al momento de su realización y, asimismo, evitar que se aplique una pena más grave que la prevista al momento de la comisión del hecho.

Sin embargo, el principio de irretroactividad de la ley penal reconoce una importante excepción, esta es, la aplicación retroactiva de la ley penal más benigna.

Se encuentra expresada en el artículo 2 del Código Penal y, a partir de la reforma a nuestra Carta Magna en 1994, forma parte del bloque constitucional pues está garantizada en el 9 de la Convención Americana de Derechos Humanos y el art. 15 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.

Su fundamento se basa en que si se ha modificado la valoración social del conflicto traducida en una nueva ley penal, no existe motivo por el cual deba aplicarse la ley al momento de la comisión del hecho.

En lo que convoca al presente trabajo, cada una de las reformas al régimen penal en materia tributaria ha implicado la desincriminación de todas aquellas conductas que estaban siendo, o iban a ser juzgadas, en las que el monto evadido resultara inferior a los topes fijados por la reforma.

Ahora bien, de una simple lectura podría advertirse que al tratarse de una ley penal más benigna, su aplicación debe ser con efecto retroactivo. Sin embargo, la doctrina especializada y la jurisprudencia no han sido unánimes al respecto.

---

<sup>13</sup> idem

Para poder comprender el alcance de tal discusión, es preciso analizar la naturaleza jurídica de aquellos montos o topes dinerarios pues de ello dependerá en gran parte la posible aplicación de este principio.

## **2.2) Los montos en la ley penal tributaria**

La doctrina especializada y la jurisprudencia suelen dividirse a la hora de definir el carácter de los montos de dinero a partir de los cuales se construye la responsabilidad penal.

En efecto, para cierto sector son elementos que integran el llamado tipo penal mientras que para otro son condiciones objetivas de punibilidad.

La diferencia no es meramente rotular sino que impacta en varios aspectos. Así, por ejemplo, si se considera que son elementos del tipo penal entonces deberán ser abarcados por el conocimiento que debe guiar al autor de todo delito doloso y, además, cualquier modificación implicará la transformación de la valoración social de la conducta prohibida con su correspondiente efecto de habilitar la aplicación retroactiva de una reforma más benigna.

Por el contrario, si se considera que son condiciones objetivas de punibilidad, no integraran la conformación de la prohibición penal y, por lo tanto, quedarán por fuera tanto del conocimiento que exige la actuación dolosa como, también, de la posible aplicación retroactiva de una reforma. De allí la importancia de precisar las discusiones acerca de esta distinción.

### **2.2.1) Las condiciones objetivas de punibilidad**

Las condiciones objetivas de punibilidad tienen su origen histórico en la dogmática penal elaborada por Binding quien entendió que la legislación penal tiene otros presupuestos que se encuentran por fuera de la clásica configuración del delito y que también se distinguen de los presupuestos procesales.<sup>14</sup>

En concreto, se trata de circunstancias que se hallan en relación inmediata con el hecho pero que no pertenecen ni al tipo penal ni a la culpabilidad. Eso significa que el autor es

---

<sup>14</sup> CREUS, C. “*Derecho Penal. Parte general*”, pág. 270, 4ª edición, Buenos Aires: Astrea.

punible cuando la condición objetiva se produce durante o después del hecho, aun cuando aquél no lo conozca o no pudiera prever su aparición.<sup>15</sup>

Vale decir, entonces, que se trata de elementos que pertenecen al ámbito de la punibilidad.

Para entender su función, Jescheck<sup>16</sup> distingue dos grupos de casos: las condiciones de punibilidad propias y las impropias.

El primer grupo se refiere a causales de restricción de la pena, es decir, aunque se produzca el delito, el legislador al incluir este tipo de condiciones objetivas niega la necesidad de imponer una pena; como por ejemplo, las relaciones diplomáticas y la observancia de reciprocidad en los delitos contra extranjeros.<sup>17</sup>

Por su parte, las impropias, se clasifican a su vez en dos subcategorías: las causas de agravamiento encubiertas y las circunstancias de hecho que fundamentan la pena.

Las primeras se tratan de condiciones de punibilidad que encierran restricciones al principio de culpabilidad por razones de política criminal. El ejemplo que señala el autor antes referido es: en el delito de embriaguez plena, la razón de punición es sólo la producción dolosa o imprudente de la misma, constituyendo el hecho cometido bajo tales efectos una condición objetiva de punibilidad.

Las segundas, son aquellas situaciones de hecho que fundamentan la aplicación de una pena pero que también se incorporan por razones de política criminal en la esfera de la punibilidad. Por ejemplo, la indemostrabilidad de la verdad de los hechos imputados en el delito de difamación o, en nuestro Código Penal la exigencia para poder imputar la instigación o ayuda al suicidio de que el mismo se hubiere tentado o consumado.<sup>18</sup>

En el Derecho Penal argentino, la existencia de las condiciones objetivas de punibilidad se encuentra debatidas. Así, se argumenta que en concreto no son más que elementos del injusto que no son abarcados por la culpabilidad, lo que daría lugar a una forma ilimitada de responsabilidad objetiva en transgresión al principio de culpabilidad que exige que para

---

<sup>15</sup> LUCIANI, D.S. “*Los montos de la ley penal tributaria ¿Condición objetiva de punibilidad o elementos del tipo penal?*”, Revista Derecho Penal, pág. 259, Rubinzal-Culzoni.

<sup>16</sup> JESCHECK, H. “*Tratado de Derecho Penal. Parte General*”, pág. 764-771, Vol. II, Barcelona: Bosch.

<sup>17</sup> LUCIANI, ob. cit. pág. 263

<sup>18</sup> ARTICULO 83. - *Será reprimido con prisión de uno a cuatro años, el que instigare a otro al suicidio o le ayudare a cometerlo, si el suicidio se hubiese tentado o consumado.*

conmover el poder punitivo estatal es necesario que la persona actúe por un factor subjetivo de responsabilidad, o sea, con dolo o imprudencia.

En ese sentido, Zaffaroni afirma que la conclusión correcta es aquella que niega la existencia de las condiciones objetivas de punibilidad, pues al no necesitar de tipicidad subjetiva, según el autor, se restaura una especie de responsabilidad objetiva.<sup>19</sup>

### 2.2.2) Elementos del tipo penal

Se entiende que para que una acción sea típica es necesario que ese comportamiento sea la conducta que se encuentra prohibida en la norma penal. De allí, entonces, que la teoría del tipo penal es un instrumento conceptual que permite identificar los comportamientos prohibidos.<sup>20</sup>

De esa forma, entonces, los tipos penales abarcan comportamientos socialmente inadecuados. En los tipos dolosos, no solo se requerirá la realización de la conducta prohibida sino que, además, el sujeto haya querido su realización.<sup>21</sup>

Así, para afirmar que una persona actuó de manera dolosa se requiere que haya conocido todos los elementos que integran la conducta prohibida (tipo objetivo) y la voluntad de su realización (tipo subjetivo). Cuando el autor desconoce alguno de los elementos del tipo objetivo, se descarta la tipicidad dolosa.

En ese sentido, entonces, si se considera que los montos dinerarios son elementos que integran el tipo penal, cualquier error o desconocimiento de los mismos por parte del sujeto activo produciría la atipicidad de la conducta.

Por el contrario, si se considera que son condiciones objetivas de punibilidad, no es necesario que el sujeto activo los conozca y, por lo tanto, el error o desconocimiento de los mismos será irrelevante a los fines del delito.<sup>22</sup>

Como se aprecia, se trata de una distinción de suma importancia pues, por ejemplo, de considerar que los montos son elementos del tipo penal, una persona para ser autora del

---

<sup>19</sup> ZAFFARONI, R.E. “*Tratado de Derecho Penal. Parte General*”, pág. 53 y 55, Buenos Aires: Ediar.

<sup>20</sup> LUCIANI, ob. cit. pág. 267

<sup>21</sup> ZAFFARONI, R.E., ALAGIA, A. SLOKAR, A. “*ob. cit.*” pág. 399, Buenos Aires: Ediar.

<sup>22</sup> LUCIANI, ob. cit. pág. 269

delito contemplado en el art. 1 del actual Régimen Penal Tributario<sup>23</sup> se requerirá que sepa que desplegó un ardid o engaño para evadir el pago de tributos nacionales por un monto superior a los \$1.500.000 (pesos un millón quinientos mil); si por algún motivo desconoce esa circunstancia-por ejemplo, creyó haber evadido \$1.000.000.-, entonces, la conducta será atípica. A su vez, si se considera que los montos son condiciones objetivas de punibilidad, el error sobre el monto evadido es intrascendente y la conducta será punible de todas maneras.

### 2.2.3) La posición en nuestra doctrina y jurisprudencia

La posición en la doctrina nacional se encuentra dividida.

Quienes sostienen que se trata de *condiciones objetivas de punibilidad* afirman que sostener lo contrario implicaría que serían prácticamente inaplicables las figuras contempladas en el régimen penal tributario y, además, en definitiva se trata de un límite que establece el Estado por considerar conveniente la aplicación de pena en casos de menor cuantía, pero que ese límite nada obsta en la realización del comportamiento prohibido.<sup>24</sup>

Por su parte, quienes consideran que el monto previsto en la norma es un elemento del tipo penal afirman que el desvalor de una conducta supone que el autor sepa lo que hace y la inclusión de una suma de dinero evadida muestra la gravedad que debe reunir el hecho para que sea punible, por ende, si esa circunstancia no es conocida entonces no se comete el delito.

Una tercera posición es la sostenida por Borinsky quien afirma que la consideración al monto evadido en uno u otro sentido es una cuestión irrelevante a los fines de dar curso a una causa penal ya que tanto en el inicio del proceso (elemento del tipo) o en su culminación (condición objetiva de punibilidad) hay un punto común: la referencia a un delito.<sup>25</sup>

---

<sup>23</sup> ARTÍCULO 1º.- Evasión simple. Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de un millón quinientos mil de pesos (\$ 1.500.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se, tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año.

<sup>24</sup> VILLEGAS, H. “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”, Buenos Aires: Astrea

<sup>25</sup> BORINSKY, M. “Derecho Penal Económico y de la empresa”, pág. 103-106, Buenos Aires: Ad Hoc. Citado en LUCIANI, ob. cit..

Ahora bien, gran parte de la responsabilidad de esta discusión obedece a la técnica legislativa que utilizó el Congreso Nacional al momento de redactar los tipos penales que integran el régimen penal tributario.

En efecto, la ley 24.587, que modificó la ley 23.771, calificó a los montos como condiciones objetivas de punibilidad al disponer en su art. 10 lo siguiente: *“Establécese como condición objetiva de punibilidad, a los efectos de la aplicación de esta ley, que el monto del impuesto, tributo, gravamen, retención, recurso de seguridad social, subsidio, o concepto de que se trate en cada caso sea igual o superior a...”*.

Con posterioridad, al sancionar la ley 24.769, el legislador nacional suprimió del texto legal la leyenda “condición objetiva de punibilidad” para ser reingresada en el actual texto vigente conforme la ley 27.430 que en el art. 1 del Régimen Penal Tributario (conf. Art. 279) dispone que: *“Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de un millón quinientos mil de pesos (\$ 1.500.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se, tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año. Para los supuestos de tributos locales, **la condición objetiva de punibilidad** establecida en el párrafo anterior se considerará para cada jurisdicción en que se hubiere cometido la evasión.”*

Estas distinciones también pueden advertirse en la jurisprudencia. Así, un caso paradigmático es el precedente Marrone<sup>26</sup> que representa los diversos criterios adoptados tanto por la Procuración General como por la propia Corte Suprema de Justicia de la Nación.

En efecto, en el dictamen de la Procuración General de la Nación se afirmó que: *“...ni la voz en crisis, ni el elemento objetivo del tipo constituido por la cuantía de la defraudación, requieren para su realización, que se distinga entre cada tributo en particular...”* mientras que el fallo de la CSJN expresó: *“...Que, en consecuencia, la condición objetiva de punibilidad fijada en la ley penal tributaria cuando se refiere a la evasión durante un ejercicio o período fiscal debe entenderse que es anual...”*.

---

<sup>26</sup> CSJN, 19/8/99, LL 2000-C-432

### 2.3) La aplicación retroactiva de la ley penal más benigna y los delitos tributarios

Ahora bien, quizás el principal efecto de la distinción obedece a la aplicación retroactiva de la ley penal más benigna que solo tendrá lugar si se considera a los montos dinerarios como elementos del tipo penal y no si se afirma que son condiciones objetivas de punibilidad.

Esta discusión se presentó en cada una de las reformas citadas en la introducción del presente trabajo, pero en la oportunidad de sancionarse la reforma de la ley 26.735 en diciembre de 2011 cobró una relevancia de notoriedad.

En efecto, la discusión encontró su génesis en el proyecto de modificación de la Ley Penal Tributaria elevado por el Poder Ejecutivo al Congreso Nacional que en su artículo 17 bis establecía: *“...el aumento del monto fijado como condición objetiva de punibilidad en los distintos ilícitos contemplados en la presente no dará lugar a la aplicación del principio de ley penal más benigna. En los hechos cometidos con anterioridad resultarán aplicables los montos vigentes a la fecha de su respectiva comisión”*.<sup>27</sup>

El mensaje de elevación del proyecto explicaba que ello se debía a que la modificación de los montos no implicaba una modificación de la política criminal en la materia, sino exclusivamente a una adecuación cuantitativa que mantiene inalterable la decisión punitiva fijada por el legislador respecto de dichos ilícitos, sin establecer nuevos rangos de eximición penal.

La mayor parte de la doctrina se manifestó en contra de dicho precepto legal por lo que, finalmente, al sancionarse la reforma no se aprobó el citado artículo 17 bis del anteproyecto.

De esa manera, entonces, todos los tribunales del país aplicaron retroactivamente la ley 26.735 en tanto al modificar los montos, se descriminalizaban una gran parte de las conductas que se encontraban siendo investigadas.

Es preciso recordar que-tal como se indicó con anterioridad- la aplicación retroactiva de una ley penal más benigna, garantía derivada del principio de legalidad, encuentra su base normativa en el artículo 2 del código penal y en los artículos 9 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 15 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, ambos con jerarquía constitucional conforme el art. 75 inc. 22 de nuestra Carta Magna.

---

<sup>27</sup> FEDULLO, E. “La aplicación retroactiva de la ley 26.735”, Revista Derecho Penal, pág. 161, Santa Fe: Rubinzal-Culzoni.

Para determinar si una ley resulta más benigna o no, y luego su aplicación retroactiva, es necesario realizar un juicio de valoración normativo que consiste en una confrontación normativa doble entre la ley anterior y la nueva.

Así, el *primer juicio de confrontación* implica que deberá confrontarse la norma original y su reforma; mientras que el *segundo juicio de confrontación* consiste en cotejar la reforma con todo el resto del bloque normativo sobre el que produce impactos directos o indirectos, implícitos o explícitos.

Para ello debe tomarse como medidas el monto de la pena, la naturaleza de la sanción, la descripción de la conducta, los elementos del tipo penal, las atenuantes, eximentes y todo aquello que hace al juicio de tipicidad.<sup>28</sup>

De allí que definir si una reforma es más benigna o más gravosa dependerá del examen total y global de la normativa.

De esa manera, se afirma que el principio de retroactividad opera sobre los dos juicios de confrontación normativa como un juicio de corrección mediante los que se pretende garantizar que la norma consagre las garantías constitucionales antes descriptas.

En lo que respecta al caso concreto, la actividad judicial fue pacífica desde el momento de la sanción de la ley en entender que debía aplicarse retroactivamente el nuevo marco jurídico.

Así, por ejemplo, lo entendió la Cámara de Apelaciones en lo Penal Económico pues sostuvo que la reforma debía ser entendida como una norma más beneficiosa para el imputado que la prevista por la ley vigente al momento del hecho.<sup>29</sup>

La Cámara Federal de Apelaciones de Bahía Blanca, con votos mayoritarios de los doctores Argañaraz y Montezanti, sostuvo: *“Es más, según opinión autorizada que mencionaré, me refiero a Guillermo J. Ferro, autor altamente versado en el tema de la aplicación de la ley penal en el tiempo y en el espacio, en el Código Penal dirigido por David Baigún y Eugenio R. Zaffaroni, en la Sección relativa al artículo 2° del CP, cuyo comentario estuvo a cargo del nombrado en primer término, por su incorporación al texto constitucional (reforma de 1994), el principio de la ley más benigna es renuente a admitir generalizaciones*

<sup>28</sup> ALONSO, S. “Evasión penal tributaria y reforma: doble juicio de confrontación y principios correctores”, Revista de Derecho Penal, pág. 318, Santa Fe: Rubinzal-Culzoni.

<sup>29</sup> CNPen.Econ., sala B, *in re*, “Y.F.H. S/legajo de apelación”.

*excesivas, debiendo tratar de evitarse las reglas a priori y de carácter abstracto, dejando librada la decisión al magistrado que conoce las condiciones especiales del caso; más en relación a los supuestos simples, lo que es el caso de autos, el autor es contundente, anotando que ninguna duda ofrece el supuesto que se presenta cuando la nueva ley desincrimina a un hecho antes punible, abundándose en que con relación a los elementos constitutivos de la infracción, resulta obvio afirmar que será más benigna la modificación tanto en el campo penal como en el extrapenal, que requiera más condiciones o exigencias para configurar un hecho punible, y al contrario, más severa la que se satisfaga con menores pretensiones o requisitos”.*<sup>30</sup>

Sin embargo, esta interpretación se vio alterada tiempo más tarde a partir de que la Procuración General de la Nación adoptó la Instrucción General Nro. 5/12 protocolizada el 8 de marzo de 2012.

A partir de aquel momento, los representantes del Ministerio Público Fiscal debieron oponerse a la aplicación retroactiva y continuar con el impulso de la acción penal.

#### **2.4) Las resoluciones generales de la Procuración General de la Nación**

La Constitución Nacional, sancionada en 1853, dispuso, al organizar el Poder Judicial Federal, que éste sería ejercido por una Corte Suprema compuesta por nueve miembros y dos fiscales y por tribunales establecidos por el Congreso (art. 91 de la CN de 1853)<sup>31</sup>. La reforma de 1860, a su turno, eliminó el número de miembros que debía tener la Corte Suprema y toda referencia al Ministerio Público pero, no obstante, al dictar la ley N° 27, el Congreso determinó que la justicia nacional se desempeñaría por medio de una Corte Suprema, compuesta de cinco ministros y un Procurador General<sup>32</sup>, vale decir, que mantuvo al Ministerio Público en la órbita del Poder Judicial.

---

<sup>30</sup> CFed. De Bahía Blanca, in re, “*Aberasturi, Gregorio Alberto s/ Inf. Ley 24.769*”, 1/8/2012

<sup>31</sup> Artículo 91.- El Poder Judicial de la Confederación, será ejercido por una Corte suprema de justicia, compuesta de nueve jueces y dos fiscales, que residirá en la Capital, y por los demás tribunales inferiores que el Congreso estableciere en el territorio de la Confederación

<sup>32</sup> Art. 6° – La Justicia Nacional se ejercerá por medio de una Corte Suprema de Justicia, compuesta de cinco Ministros y un Procurador General

En 1990 se dictó la ley 23.774 por la cual a través de su art. 1° el Procurador General de la Nación ya no integraba la Corte Suprema de Justicia sino que actuaba ante ella<sup>33</sup>. Este cambio sugirió que el Ministerio Público había dejado de pertenecer a la esfera judicial. De hecho, el Procurador General que hasta ese momento había sido designado por el Ejecutivo con acuerdo del Senado, pasó a ser designado directamente por decreto perdiendo, de ésta manera también, la estabilidad en el cargo ya que se asimilaba a un ministro del Poder Ejecutivo.

Este régimen fue modificado por la reforma constitucional de 1994.

La reforma de 1994 garantizó constitucionalmente la independencia del Ministerio Público<sup>34</sup> reconociendo su autonomía funcional como órgano extrapoder. En ese sentido, por imperio de la Constitución Nacional, el Ministerio Público no está sujeto a la reglamentación ni a las jerarquías de ningún otro órgano que no sea el mismo.

Como organismo autónomo e independiente, la Constitución reconoce al Ministerio Público la potestad, discrecional y exclusiva, de ejercer la función en la dirección y condiciones que establezca el propio organismo sin intervención de ningún otro, con la única exigencia de adecuar su actividad a la ley.

Así, en defensa de la legalidad y la tutela de los intereses sociales, es el titular del órgano, frente a cada caso concreto, el que debe establecer sobre la base de la interpretación de las normas legales y constitucionales que libremente realice y de la valoración racional de los hechos y de las pruebas, la oportunidad y modos de actuación, sin que ninguna autoridad pueda sugerirle la conveniencia de actuar en modo distinto del que le dicta su conciencia.

---

<sup>33</sup> ARTICULO 1°.- Sustituyese el artículo. 21 del Decreto-Ley N° 1285/58, texto según el art. 1° de la Ley N° 16.895, por el siguiente:" Artículo 21.- La CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACION estará compuesta por nueve jueces. Ante ella actuarán el procurador general de la Nación, y los procuradores fiscales de la CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACION en los casos y con el alcance previstos por el artículo 2° de la Ley N° 15.464.

<sup>34</sup> Art. 120 de la Constitución Nacional.

De esa facultad surgen las instrucciones generales que son instrumentos mediante los cuales el titular del organismo, Procurador General de la Nación, imparte directivas a los distintos representantes del órgano sobre la política criminal que corresponde aplicar.<sup>35</sup>

En el caso concreto, frente a las modificaciones que introdujo la ley 26.735 a la antigua Ley Penal Tributaria (ley 24.769), el entonces Procurador General de la Nación Esteban Righi, emitió la Resolución PGN N° 5/12 mediante la cual impartió como instrucción general a todos los fiscales con competencia en materia penal que se opongán a la aplicación retroactiva de la aquella reforma.

Allí expuso que la variación de los montos que fijan las fronteras de punibilidad generaron una suerte de expectativa de impunidad entre los imputados por delitos de la Ley Penal Tributaria cometidos con anterioridad a la reforma aludida por montos que excedían los mínimos del régimen anterior pero que no superan los montos reformados, ello en función de la aplicación retroactiva de la ley que, en ese aspecto, resultaría más beneficiosa.

El entonces Procurador General afirmó que esa expectativa se fundaba en una lectura incorrecta del precedente de la CSJN “Palero”<sup>36</sup> en donde nuestro Máximo Tribunal aplicó retroactivamente la regla de la ley 26.063 que modificó el art. 9 de la ley penal Tributaria aumentando de cinco mil pesos a diez mil pesos el monto mínimo a partir del cual el delito de apropiación indebida de recursos de la seguridad social era punible. En función de ello, la doctrina de esa decisión daría fundamento a un derecho a la aplicación retroactiva de manera mecánica de toda ley que aumenta los montos mínimos a partir de los cuales son punibles delitos como los de la Ley Penal Tributaria.

Sin embargo, entendió que ello no era así pues la garantía de la aplicación retroactiva de la ley penal más benigna, según su parecer, no consiste en la aplicación irreflexiva de

---

<sup>35</sup> La primera ley orgánica del Ministerio Público-Ley N° 24.946- fue adoptada por el Congreso Nacional en marzo de 1998 y en su art. 33 disponía las facultades del Procurador General de la Nación entre las que se destacaba la de “*Impulsar la acción pública ante la Corte Suprema, en los casos que corresponda, y dar instrucciones generales a los integrantes del Ministerio Público Fiscal para que estos ejerzan dicha acción en las restantes instancias, con las atribuciones que esta ley prevé*” (art. 33 inc. B). Esta ley fue reemplazada por la actual Ley Orgánica del Ministerio Público Fiscal-Ley N° 27.148- sancionada en junio de 2015, en la que dicha facultad se mantiene en su actual art. 12 inc. h: “*h) Impartir instrucciones de carácter general, que permitan el mejor desenvolvimiento del servicio, optimizando los resultados de la gestión con observancia de los principios que rigen el funcionamiento del Ministerio Público Fiscal de la Nación.*”.

<sup>36</sup> Fallos 330:4544.

cualquier ley posterior al hecho imputado por la sola razón de que ella beneficiaría al acusado en comparación con la ley vigente en el momento de comisión del hecho.

Por el contrario, el ex Procurador General, afirmó que al sancionarse una nueva ley cuya aplicación retroactiva podría beneficiar al imputado de un delito, la aplicación del principio exige evaluar si el nuevo ordenamiento jurídico es, en realidad, la expresión de un cambio en la valoración de la clase de delito que se imputa.

En relación a la sanción de la ley 26.735, expresó que: *“Si bien el texto finalmente no coincidió plenamente con el del proyecto del Poder Ejecutivo Nacional al que refiere el mensaje de elevación, la divergencia en los montos de los aumentos finalmente dispuestos sólo revela una diferencia respecto de la estimación de la actualización necesaria. La discusión parlamentaria revela que la actualización que finalmente se reflejó en la ley sancionada- producto de multiplicar por cuatro los montos mínimos de la ley 24.769- pretendió compensar aproximadamente la depreciación de la moneda nacional frente al dólar estadounidense ocurrida desde la sanción de la ley modificada”*.

En otras palabras, lo que el entonces Procurador General de la Nación definió como línea de política criminal versaba en que la aplicación retroactiva de la ley penal más benigna solo es atendida cuando por impero de una nueva ley la sociedad a través de sus representantes legislativos, exprese un cambio en su valoración respecto de una conducta delictiva descriminalizándola. Ello no ocurre cuando se actualizan los montos dinerarios que fijan el umbral económico para la persecución penal en función de la depreciación monetaria.

Esta interpretación coincide con una vieja postura de la CSJN que en el precedente *“Bruno Hnos. S.C. y otro v. Administración Nacional de Aduanas”*<sup>37</sup> sostuvo que la prohibición de la aplicación retroactiva de la ley no alcanza a las disposiciones normativas que reajusten los montos de las multas porque no es que generen que la multa sea más onerosa sino que mantienen el valor económico real de la moneda frente a su progresiva desvalorización.

---

<sup>37</sup> Fallos 315:923

El mismo criterio también fue expresado por la Corte en el precedente “*Caja de Crédito Días Velez Coop. Ltda. (en liquidación) v. Banco Central de la República Argentina*”<sup>38</sup>, donde además nuestro Máximo Tribunal entendió que la no actualización de la multa sería violatoria de la igualdad que prescribe el art. 16 de la Constitución Nacional en tanto el sacrificio económico impuesto a quienes hubieran cometido el mismo hecho en igual época variaría en relación con las oscilaciones del valor de la moneda. Así sostuvo:

“Que ha sostenido este Tribunal que el reajuste periódico de las multas no importa el agravamiento de la pena prevista para la infracción cometida, toda vez que esa actualización no hace a la multa más onerosa, sino que mantiene el valor económico real de la moneda frente a su progresivo envilecimiento. Por el contrario, la no actualización de la multa sería violatoria de la igualdad que prescribe el art. 16 de la Constitución, ya que el sacrificio económico impuesto a quienes hubieran cometido el mismo hecho en igual época, variaría en relación con las oscilaciones del valor de la moneda. En otros términos, la actualización monetaria, lejos de agravar la sanción prevista, impide que ésta se desnaturalice.” ( Considerando 5°)

Respecto a la doctrina del caso “Palero”, el ex Procurador General de la Nación explicó que la interpretación formulada en su instrucción general no contradecía a aquel precedente pues la finalidad de la ley 26.063 fue la de crear un régimen integral de características administrativas para el control del cumplimiento de los aportes previsionales y contribuciones a la seguridad social y que no se desprendía del mensaje de elevación del proyecto de ley ni de la discusión parlamentaria, que la elevación del monto respondería a una necesidad de reajustar la suma original.

La Administración Federal de Ingresos Públicos, habitual denunciante y querellante en los delitos del régimen penal tributario, acompañó la interpretación propuesta por el ex Procurador General de la Nación.

---

<sup>38</sup> Fallos 319:2174

La CSJN tuvo oportunidad de pronunciarse en el caso “*Soler, Diego s/ recurso de casación*”. Se trató de un caso cuyo origen fue el Tribunal Oral Federal de Bahía Blanca que el 25 de abril de 2011 condenó al imputado a la pena de tres años y seis meses de prisión como autor penalmente responsable de los delitos de evasión impositiva simple en dos hechos y de evasión agravada en un hecho (conf. Arts. 1° y 2° respectivamente de la ley 24.769).

La defensa recurrió la sentencia y la sala IV de la Cámara Federal de Casación Penal resolvió el 18 de abril de 2012 absolver al imputado respecto del delito de evasión impositiva simple en relación con el impuesto a las ganancias período 2002, cuyo perjuicio fiscal ascendía a \$277.508,50 y condenarlo a la pena de dos años y seis meses de prisión en suspenso, respecto del impuesto al valor agregado período 2002 y 2003 cuyo perjuicio fiscal ascendía a la sumas de \$403.781,57 y \$1.034.544,36 respectivamente, fundándose en la aplicación del principio de retroactividad de la ley penal más benigna.

El organismo recaudador, en su carácter de querellante en las actuaciones, y el Fiscal General ante aquel Tribunal, interpusieron recurso extraordinario invocando la necesidad de que el Máximo Tribunal intervenga atento el interés institucional que representaba dicha cuestión teniendo en cuenta, además, la instrucción general antes mencionada del entonces Procurador General de la Nación que obligaba a los representantes del Ministerio Público Fiscal de apelar la totalidad de las resoluciones.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación con fecha 14 de febrero de 2014 rechazó el recurso por aplicación del art. 280 del código de rito en materia civil y comercial.<sup>39</sup>

La decisión del Máximo Tribunal impidió a los operadores judiciales obtener un pronunciamiento que permitiera orientar su actuación en una materia que indefectiblemente genera una habitual litigiosidad.

En efecto, frente a tal fallo, la Procuración General de la Nación volvió a emitir una instrucción general.

---

<sup>39</sup> Es importante recordar que dicha norma procesal autoriza al Máximo Tribunal a rechazar el recurso extraordinario sin la necesidad de fundamentar su decisión cuando, conforme a su sana discreción, se verifique o bien una falta de agravio federal suficiente, planteo de cuestiones insustanciales o bien cuestiones intrascendentes.

Se trató de la Resolución PGN N° 1467/2014 suscripta por quien fuera la titular del organismo, Alejandra M. Gils Carbó, el 18 de julio de 2014.

Allí, expresó que la aplicación de la Resolución PGN N° 5/12 generó, conforme datos a la firma de aquella resolución, más de quinientas presentaciones ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación entre recursos ordinarios concedidos y quejas por recursos denegados, mediante los cuales se impugnan decisiones adversas de la Cámara Federal de Casación Penal. Y que, pese a ello, el Máximo Tribunal resolvió desestimar el primer recurso de los casos en los que la Procuración General dictaminó en línea con el contenido de la Resolución PGN N° 5/12.

Según la interpretación de la entonces Procuradora General de la Nación, esa circunstancia antes indicada, pone en evidencia que para la Corte Suprema de Justicia de la Nación, la cuestión planteada carece de sustancia, trascendencia o no ofrece un agravio federal suficiente. Por lo que, más allá de compartir la interpretación ofrecida en la Resolución PGN N° 5/12, la dejaba sin efecto con el propósito de lograr un uso eficiente de la actividad procesal quedando cada fiscal librado a juzgar, según su saber y entender, en cada caso concreto si correspondía recurrir la decisión o no.

Ahora bien, frente a la sanción de la ley 27.430 y las modificaciones introducidas en materia penal aduanera y tributaria que generaron un ajuste en los montos a partir de los cuales son punibles algunas conductas, la Procuración General de la Nación decidió emitir una nueva instrucción general.

Se trata de la Resolución PGN N° 18/18 del 21 de febrero del presente año suscripta por el Procurador General interino, Eduardo Casal.

Allí, expresó que las modificaciones generadas por la ley antes citada, originaron un escenario similar al que motivó el dictado de la Resolución PGN N° 5/12 por lo que, a su entender, resulta conveniente volver a adoptar la instrucción general impartida en esa oportunidad.

De esa manera, los fiscales se encuentran obligados a impugnar aquellos pronunciamientos judiciales que sostengan una postura contraria a la propiciada por la

Procuración General en materia de la aplicación del principio de retroactividad de la ley penal más benigna respecto de aquellas normas que disponen aumentos de las sumas de dinero que establecen un límite a la punibilidad, cuando dichos aumentos responden al propósito de actualización para compensar la depreciación sufrida de la moneda.

En este sentido, entonces, si bien es cierto que la sanción de la ley 27.430 generó un escenario similar al del momento en que se sancionó la ley 26.735 en diciembre de 2011, en tanto se actualizaron aquellos límites dinerarios entre conductas típicas y atípicas, reanudándose el debate acerca de la aplicación retroactiva de la ley penal más benigna; también es cierto es que la situación originada por el rechazo de la CSJN del recurso en el caso Soler antes citado se mantiene vigente.

De allí, entonces, que no resulta del todo claro la conveniencia de adoptar una política criminal similar en la medida que podría generarse nuevamente un dispendio de recursos en función de la actividad del Ministerio Público Fiscal frente a decisiones adversas a sus pretensiones, cuando el criterio de nuestro Máximo Tribunal aún permanece incólume.

## **2.5) El principio de oportunidad**

De todas maneras, y más allá de esta observación, considero oportuno reseñar que en la actualidad la materia procesal penal a nivel federal viene sufriendo una serie de intentos de reforma que, de entrar en vigencia, podría arrimar una solución pausable.

En efecto, el arribo de la reforma procesal penal implica, para nuestra legislación vigente, el paso de un sistema mixto- predominantemente inquisitivo en la etapa de instrucción- a otro de neto corte acusatorio adversarial.

Este sistema permite habilitar la disponibilidad de la acción penal por parte del Ministerio Público Fiscal quien fijará las pautas de la política de persecución frente a diversos fenómenos delictivos, entre los cuales se encuentra el propio régimen penal económico.

Para comprender la trascendencia del cambio que conlleva la adopción del nuevo código de forma, es importante señalar que el Código Procesal Penal de la Nación actualmente vigente, adoptado mediante la ley Nº 23.984, ha quedado desactualizado en lo que se refiere al contexto regional y global en materia de persecución penal.

Así, pues, entre sus pilares, el componente inquisitivo del sistema mixto instaurado en 1991 reconoce la concentración de poder en manos del órgano jurisdiccional instructor; que tiene a su cargo la investigación y la función de decidir sobre la misma, lo cual afecta garantías constitucionales básicas de los sujetos que intervienen en el proceso pues afecta, fundamentalmente, la imparcialidad.

Asimismo, el sesgo inquisitivo del sistema mixto impone un proceso inicialmente escrito y formalizado, parcialmente secreto, discontinuo y escasamente contradictorio, notablemente limitado en cuanto se refiere a la intervención de las partes y a la posibilidad de hacer efectivo el ejercicio de sus derechos.

Tales características —cuyos efectos trascienden con negativo impacto hacia la ulterior etapa de debate— atentan contra la razonable duración que debe tener el trámite de toda causa penal, como así también contra la transparencia que debe informar a todo acto de gobierno.

Estas características han generado vicios que afectan a la credibilidad en las instituciones del servicio de administración de justicia, lo que ha provocado diversos reclamos desde sectores académicos, jurídicos y sociales para el cambio a un sistema acusatorio.

Este proceso de transformación procesal se viene dando hace varios años en Latinoamérica, incluso en diversas provincias argentinas, aunque se ha retrasado notablemente la implementación en el sistema federal.

El sistema acusatorio se caracteriza por la división de funciones, mediante la cual el Ministerio Público Fiscal tiene a su cargo la plena investigación y la acusación, mientras que el órgano jurisdiccional se encuentra separado de las partes. La función que a éste último le compete es la resolución de la contienda, con lo cual garantiza su objetividad.<sup>40</sup>

A modo de síntesis, podemos citar al penalista italiano Luigi Ferrajoli quien enuncia a este sistema de la siguiente manera: “*Se puede llamar acusatorio a todo sistema procesal que concibe al juez como sujeto pasivo rígidamente separado de las partes y al juicio como una*

---

<sup>40</sup> Ver ÁLVAREZ, J. T. “*El nuevo Código Procesal Penal de la Nación: los cambios y los principales desafíos que se avecinan*”, Microjuris, MJ-DOC-7020-AR | MJD7020, 16/12/14

*contienda entre iguales iniciada por la acusación, a la que le compete la carga de la prueba, enfrentada, a la defensa en un juicio contradictorio, oral y público y resuelta por el juez según su libre convicción.*"<sup>41</sup>

Ahora bien, en lo que aquí interesa, uno de los principales desafíos será repensar el rol del Ministerio Público Fiscal y sus representantes no solo en los procesos concretos, sino frente a todo el nuevo sistema en relación a la política criminal de persecución penal.

Es que frente a una hipótesis delictiva existen dos alternativas: o bien que el Estado reaccione buscando acreditar el hecho para su castigo en todos los casos, sin excepción; o bien que pueda elegir qué casos va a provocar esta actividad y en qué casos no lo hará, según diversas razones.<sup>42</sup>

La primera opción refiere al principio de legalidad mientras que la segunda, al principio de oportunidad.

El principio de legalidad procesal es el que rige en los procedimientos de tradición europeo-continental como el aún vigente a nivel federal en nuestro país.

Así, de acuerdo a esta manda, quien ejerce la representación del Ministerio Público Fiscal está obligado a promover la acción penal en todos los casos que constituyan delitos, vale decir que el organismo a cargo de la persecución penal no posee facultades discrecionales para iniciar o no una investigación. Vale decir que, el fiscal frente a la hipótesis de la comisión de un delito necesariamente tiene que promover la acción penal.

En contraposición, en un sistema de corte acusatorio, la persecución penal está reglada a través de criterios generales de actuación que dicta el titular del organismo-a nivel federal será el Procurador General- a los fines de ordenar el principio de oportunidad procesal.

En ese sentido, entonces, una de las novedades más importantes que trajo la sanción del Código Procesal Penal aprobado mediante la ley N° 27.063<sup>43</sup> fue la de introducir reglas de

---

<sup>41</sup> FERRAJOLI, L., *"Derecho y razón, Teoría del garantismo penal"*, Madrid, Trotta, 1995.

<sup>42</sup> CAFFERATA NORES, J. I. *"El principio de oportunidad en el derecho argentino. Teoría, realidad y perspectiva"*. Nueva Doctrina Penal 1996/A, pág. 3

<sup>43</sup> Sancionada el 4/12/2014, promulgada el 9/12/2014, publicada en el Boletín Oficial el 10/12/2014.

disponibilidad de la acción penal por parte del Ministerio Público Fiscal. Ello, a su vez, provocó la modificación del art. 59 del Código Penal a través de la sanción de la ley N° 27.147 que, en materia de extinción de la acción penal incluyó- entre otros supuestos- la aplicación de un criterio de oportunidad procesal.

Es preciso destacar que el 24 de diciembre de 2015, el Poder Ejecutivo- a través de un decreto de necesidad y urgencia- suspendió la entrada en vigencia del código acusatorio sancionado por la ley N° 27.063, que estaba prevista para el 1 de marzo de 2016.

El texto original fue modificado mediante la reciente sanción de la ley N° 27.482<sup>44</sup>, que introdujo una serie de cambios, y cuya entrada en vigencia aún no está acordada. Sin embargo, en lo que aquí importa, el nuevo código se mantuvo igual.

Así, entonces, el art. 30 establece que el representante del Ministerio Público Fiscal puede disponer de la acción penal pública en distintos supuestos, entre los que se encuentran los criterios de oportunidad.

Esta facultad encuentra una importante limitación pues el representante del Ministerio Público Fiscal no podrá disponer de la acción penal cuando el imputado sea un funcionario público y se le atribuyera un delito cometido en el ejercicio o en razón de su cargo, o cuando apareciere como un episodio dentro de un contexto de violencia doméstica o motivada en razones discriminatorias. Tampoco podrá en los supuestos que resulten incompatibles con previsiones de instrumentos internacionales, leyes o instrucciones generales del Ministerio Público Fiscal fundadas en criterios de política criminal.

En consecuencia, el art. 31 dispone que los representantes del Ministerio Público Fiscal podrán prescindir total o parcialmente del ejercicio de la acción penal pública o limitarla a alguna de las personas que intervinieron en el hecho en los casos siguientes:

– si se tratara de un hecho que por su insignificancia no afectara gravemente el interés público;

---

<sup>44</sup> Del 6/12/2018, publicada en el Boletín Oficial el 7/1/2019

- si la intervención del imputado se estimara de menor relevancia, y pudiera corresponder pena de multa, inhabilitación o condena condicional;
- si el imputado hubiera sufrido a consecuencia del hecho un daño físico o moral grave que tornara innecesaria y desproporcionada la aplicación de una pena;
- si la pena que pudiera imponerse por el hecho careciera de importancia en consideración a la sanción ya impuesta, o a la que deba esperarse por los restantes hechos investigados en el mismo u otro proceso, o a la que se impuso o se le impondría en un procedimiento tramitado en el extranjero.

Así pues, en definitiva, de entrar en vigencia este nuevo sistema procesal penal se habilitaría la posibilidad de que sea la Procuración General de la Nación quien definiera el criterio de actuación de los fiscales con competencia en el fuero penal económico para instruirlos en relación a qué casos deberían habilitar la acción penal y en qué otros disponer el archivo de las actuaciones.

En el último capítulo esbozaré una propuesta relacionada con la instrucción de la Procuración General de la Nación en relación al nuevo sistema procesal.

Continuando con la exposición, en relación a la postura de la Procuración General podemos afirmar que una primera aproximación a la jurisprudencia actual nos enfrenta a que las decisiones del órgano jurisdiccional no son concluyentes en materia de la aplicación de la ley 27.430.

## **2.5) La jurisprudencia en materia de aplicación retroactiva de la ley 27.430**

A los fines de revelar las discusiones actuales en materia de la aplicación retroactiva de la ley penal más benigna en relación a la modificación de los montos dinerarios del actual Régimen Penal Tributario, expondré tres recientes precedentes que evidencian que la discusión aún permanece vigente.

El 22 de febrero de 2018, el Juzgado Nacional en lo Penal Económico Nro. 1 resolvió revocar el procesamiento y sobreseer a los imputados en la causa “*Epsur S.A. y otros s/ inf.*”

Ley 24.769<sup>45</sup>. El motivo de la decisión se fundó en la aplicación retroactiva de la ley penal más benigna.

El juez entendió que si bien el nuevo texto legal no modifica la conducta prohibida, si lo hace en relación a la suma de dinero como límite al poder punitivo a las que califica como *condiciones objetivas de punibilidad*. Así afirma que:

“Las condiciones objetivas de punibilidad, son circunstancias que se encuentran en relación directa con el hecho, pero que no pertenecen ni al tipo, ni a la culpabilidad. Son puras causas de restricción de la pena, que generalmente obedecen a una modificación en el deterioro de los valores del orden protegidos por el correspondiente precepto penal. La esencia de tal caracterización, reside en la desconexión con la que se presentan los elementos que restringen la punibilidad respecto de los que integran el delito.

Esta conceptualización, limita el “iuspuniendi” que asiste al Estado, en relación a conductas típicas, antijurídicas y culpables, ya que sin su existencia, no habría posibilidad alguna de punibilidad.

(...) Así las cosas, de la lectura de ambas normas en crisis se advierten dos modificaciones relevantes: 1) el plazo en el cual hay que efectuar el depósito (en el art. 9 de la ley 24.769 era dentro de los diez (10) días hábiles administrativos y en el nuevo Régimen Penal Tributario establecido en la ley 27.430 ese plazo se amplía a treinta (30) días corridos desde el vencimiento de la obligación), 2) el “quantum” de la dañosidad que se requiere para que la conducta sea castigada (en el art. 9 de la ley 24.769 la suma no depositada debía ser superior a veinte (20) mil pesos por cada período y en el nuevo régimen de la ley 27.430, esa cifra se eleva a cien mil (100.000) pesos.

Retomando el análisis exegético de las normas aludidas, la redacción del nuevo texto del Régimen Penal Tributario establecido en la ley

---

<sup>45</sup> causa N° 536/2016

27.430 que reemplaza al anterior del art. 9 de la ley 24.769, resulta a todas luces más benigna, al haber ampliado el plazo en el cual se deben depositar las sumas retenidas por el empleador, en cuyo caso, si el depósito se formula dentro del lapso de treinta días corridos a contar de la fecha de vencimiento de la obligación, el hecho no resulta ni lesivo ni relevante.

Asimismo, otro trazo de mayor benignidad lo constituye el aumento del “quantum” que el legislador estableció como límite entre la conducta suficientemente dañosa como para ser considerada delito y aquella que queda en el plano infraccional.

Sentado entonces todo lo expuesto y retomando los conceptos explicados en los albores de este tópico, la actual redacción del nuevo Régimen Penal Tributario de la ley 27.430 se presenta como una ley más benigna y, como tal, constituye una norma imperativa de organización para los jueces, quienes deben resguardar las garantías que aquella conlleva (aplicación de la ley más benigna) y, a su vez, al ser de carácter operativo, su aplicación debe ser ejecutada de modo de oficio y de inmediato.”

Con fecha 26 de marzo de 2018, otro juzgado del mismo fuero emitió un pronunciamiento diametralmente opuesto al antes presentado.

Se trató del Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 5 que en la causa “*Quick Services S.A. y otros s/ infracción ley 24.769*”<sup>46</sup> rechazó el pedido de sobreseimiento solicitado por la defensa en mérito a considerar que no debía aplicarse el actual régimen penal tributario retroactivamente.

Para ello entendió que:

---

<sup>46</sup> Causa N° 834/2015

“(…) según el criterio de este tribunal, la modificación en los montos establecidos por el nuevo régimen penal tributario para los supuestos vinculados con el delito analizado, de ningún modo importan una modificación de política criminal o una diferente valoración social de la conducta de que se trata, que habilite la posibilidad de considerar a la nueva norma como ley más benigna en los términos del artículo 2° del Código Penal.

Ello así por cuanto se advierte claramente que esta nueva ley, en lo que hace al aspecto analizado, lejos de desincriminar la conducta que se considera punible, se limita a ajustar el umbral económico de punibilidad a la realidad económica actual, ello con un claro objetivo de actualizar el monto respectivo acompañando de este modo el proceso inflacionario por el que ha transitado el país desde la última actualización efectuada hace ya seis años, mediante la sanción de la ley N° 26.735 (publicada en el Boletín Oficial el 28 de diciembre de 2011).

De este modo, el nuevo monto establecido por el legislador como condición objetiva de punibilidad por debajo de la cual el hecho de que se trate será impune, si bien en términos nominales resulta mayor que el que hasta el momento regía, en términos económicos se presenta como sustancialmente análogo al fijado al tiempo de la sanción de la norma que ahora se actualiza.

Y es que de no adoptarse esta decisión de política criminal, la norma penal tributaria ampliaría paulatina pero sostenidamente su ámbito de aplicación, hasta llegar a un punto -no querido por el legislador- en el que la misma atraparía conductas absolutamente alejadas del grado de afectación del bien jurídico que justifica, según el criterio del poder del Estado a quien se le ha confiado la potestad de sancionar las leyes, la imposición de una pena. Más aún, frente a procesos de depreciación monetaria sostenidos en el tiempo, podría llegarse incluso a una instancia en la que el umbral mínimo de

punibilidad fuese tan reducido -por la degradación de la moneda- que se castigaría conductas que rozarían la insignificancia o bagatela.

(...)Por lo expuesto, entiende este tribunal que la reforma en el umbral monetario introducida por la ley N° 27.430 para los ilícitos vinculados con la retención indebida de aportes de la seguridad social, no importa una modificación sobre la valoración de la conducta que implique mayor benignidad en los términos del artículo 2° del Código Penal (artículo 9° del Pacto de San José de Costa Rica y el artículo 15° del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos).”

Finalmente, el 27 de junio del corriente año, la Cámara Federal de Casación Penal emite por primera vez un voto en relación a la cuestión aquí analizada.

Se trata del precedente “*Galetti, Carlos Antonio y otros s/ recurso de casación*”<sup>47</sup> de la Sala III de aquel Tribunal, en donde por mayoría de votos, se resuelve rechazar la aplicación retroactiva de la ley 27.430.

La intervención de la Cámara Federal de Casación fue provocada por el recurso del representante del Ministerio Público Fiscal de la Nación quien recurrió la resolución del Tribunal Oral en lo Criminal Federal de Santa Fe que declaró la extinción de la acción penal y, en consecuencia, sobreseyó a los imputados por aplicación retroactiva del nuevo régimen penal en materia tributaria.

El voto de la minoría-Dra. Catucci- entendió que debía rechazarse el recurso y confirmar la resolución recurrida por cuanto entendió que la comparación de los montos establecidos como tope de punibilidad en ambas leyes, evidenciaba que la última ley era más favorable.

Así, expresó que:

---

<sup>47</sup> C. n° 51000313/2000/CFC1

“Analizada la modificación traída en la ley 27.430, a tenor del criterio asentado por el Alto Tribunal en el fallo de cita, se desprende que se trata de una cuestión de política criminal y dinámica social, basada en la pérdida del interés punitivo del Estado en mantener una incriminación por una obligación tributaria no cumplida de valor mínimo. De ahí el aumento.

Entonces, puesto en evidencia a través de la sanción de la ley 27.430 el desinterés del Estado en el incumplimiento de tributos considerados de bajo monto, no cabe sino concluir que la incriminación atribuida a los encausados debe examinarse según dicha norma.

De esa conclusión se concluye que la decisión impugnada está ajustada a derecho, y por ende el recurso fiscal debe ser rechazado.”

Sin embargo, el voto de la mayoría-Dres. Mahiques y Riggi- acordó lo contrario.

En efecto, el Dr. Mahiques<sup>48</sup> sostuvo:

“Desde este punto de vista, entiendo que la elevación del monto para el tipo de apropiación indebida de recursos de la seguridad social, operada por la ley 27.430, no puede dar lugar a su aplicación retroactiva en función del principio de benignidad invocado. Es que a diferencia de la ley 24.769 y sus posteriores modificaciones, la actual ley que regula el régimen penal tributario ha puesto expresamente de manifiesto que la elevación de los umbrales cuantitativos a superar no se relaciona con un menor reproche penal de los delitos establecidos en la norma en cuestión sino con cuestiones de política económica.”

---

<sup>48</sup> Voto al que adhirió el Dr. Riggi.

Pero además, entendió que los topes dinerarios son condiciones objetivas de punibilidad y, por tal razón, se vinculan con decisiones del legislador en materia de política criminal independientes del tipo penal y la culpabilidad del autor.

Así, estableció que:

“Las condiciones objetivas de punibilidad (introducidas en la teoría jurídica por Binding), son elementos que el legislador incluye en las figuras penales, en función de necesidades político-criminales y económicas, que presuponen que la pena resulta ser el único medio eficaz para que el sistema penal cumpla con su finalidad. Stratenwerth sostiene que más allá de la realización culpable del ilícito, hay otros presupuestos de la punibilidad, que condicionan la necesidad de protección penal mediante la imposición de una pena.

(...)La introducción de condiciones objetivas de punibilidad cumple la función de delimitar o reducir la relevancia penal de determinados comportamientos (dado que la punibilidad se encuentra subordinada a la verificación de circunstancias posteriores), y cumple también una función de garantía vinculada con el principio de estricta legalidad, ya que no deja librado al poder discrecional del juez la valoración sobre la conveniencia y oportunidad de pena sino que es el mismo legislador quien establece de manera expresa las circunstancias capaces de influenciar en su concreta aplicación.

(...)Con base en lo antes expuesto, es posible afirmar que, por expresa disposición legal, los montos de la ley 24.769 deben ser considerados en la actualidad como condiciones objetivas de punibilidad. Consecuentemente, la elevación de éstos no puede dar lugar a la aplicación retroactiva de la ley penal puesto que no manifiesta una modificación sobre la valoración social del injusto

penal, sino una decisión de política criminal y económica estatal.”

La cita de estos tres precedentes revela, por un lado, la diferencia de criterios entre órganos jurisdiccionales de una misma instancia y fuero, y de jueces de un mismo Tribunal; y, por el otro, las dificultades conceptuales sobre la calificación de los montos dinerarios que ofrece el Derecho Penal Tributario a la hora de tipificar las conductas prohibidas.

Nótese que la alusión a “*condiciones objetivas de punibilidad*” permitió al juez a cargo del Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 1 y a la Cámara Federal de Casación Penal fundar sus decisiones pero de manera contrapuestas.

Es por ello que para poner fin a esta antigua disquisición entre condiciones objetivas de punibilidad o elementos del tipo penal y la consecuente aplicación retroactiva o no de la ley penal más benigna, el nuevo Régimen Penal Tributario adoptado por la ley 27.430 crea una unidad de valor de actualización independiente.

Si bien representa una propuesta interesante, no por ello esta exenta de algunas consideraciones.

### Capítulo 3: La unidad de valor tributario

El proyecto del Poder Ejecutivo propuso la creación de la Unidad de Valor Tributaria (UVT) como una medida homogénea que permitiera sostener los valores reales actualizados de los distintos montos tributarios que contienen las disposiciones penales. El legislador, finalmente, aceptó la propuesta que se incluyó en el Título XI de la ley 27.430.

El Poder Ejecutivo, además, se comprometió a elaborar un proyecto de ley para ser presentado antes de septiembre de 2018 en el que propondrá la relación de conversión entre la UVT y los pesos. Sin embargo, en el artículo 88 de la ley 27.467 de presupuesto nacional del año 2019 esta solución fue nuevamente postergada hasta el 15 de septiembre de 2019.

Además, en dicho proyecto, se determinarán la cantidad de UVT que corresponderá a cada uno de los topes dinerarios de los delitos tributarios, reemplazándose así los importes monetarios actuales. Para ello se tendrá en cuenta la variación del IPC elaborado por el INDEC y se determinará anualmente.

La utilización de las UVT son una medida innovadora en nuestro ordenamiento jurídico pero que, sin embargo, es un instrumento reconocido en legislaciones comparadas tales como el Código Orgánico Tributario venezolano.<sup>49</sup>

Así, ese cuerpo legal propone:

Art. 116: Incurrir en defraudación tributaria el que mediante simulación, ocultación, maniobra o cualquiera otra forma de engaño induzca a error a la Administración Tributaria y obtenga para sí o un tercero un enriquecimiento indebido superior a dos mil unidades tributarias (2000 UT) a expensas del sujeto activo a la percepción del tributo a pagar.

La defraudación será penada con prisión de seis [6] meses a siete [7] años. Esta sanción será aumentada de la mitad a dos terceras partes, cuando la

---

<sup>49</sup> SCHURJIN, D. “La suba en los montos del perjuicio para los delitos fiscales y aduaneros a partir de la ley 27.430 y la creación de la Unidad de Valor Tributaria: apreciaciones preliminares”. En DPyC 2018 (marzo), 09/03/2018. AR/DOC/255/2018.

defraudación se ejecute mediante la ocultación de inversiones realizadas o mantenidas en jurisdicciones de baja imposición fiscal.

Cuando la defraudación se ejecute mediante la obtención indebida de devoluciones o reintegros por una cantidad superior a cien unidades tributarias (100 UT), será penada con prisión de cuatro [4] a ocho [8] años.

Parágrafo Único: a los efectos de determinar la cuantía señalada en este artículo, se atenderá a lo defraudado en cada liquidación o devolución, cuando el tributo se liquide por año. Si se trata de tributos que se liquidan por períodos inferiores a un año o tributos instantáneos, se atenderá al importe defraudado en las liquidaciones o devoluciones comprendidas en un año.

Art. 121: La Administración Tributaria tendrá las facultades, atribuciones y funciones que establezcan la ley de la Administración Tributaria y demás leyes y reglamentos, y en especial:

15. Reajustar la unidad tributaria (UT) dentro de los quince primeros días del mes de febrero cada año, previa opinión favorable de la Comisión Permanente de Finanzas de la Asamblea Nacional sobre la base de la variación producida en el Índice de Precios al Consumidor (IPC) en el Área Metropolitana de Caracas, del año inmediatamente anterior, publicado por el Banco Central de Venezuela. La opinión de la Comisión Permanente de Finanzas de la Asamblea Nacional deberá ser emitida dentro de los quince [15] días continuos siguientes de solicitada.

Asimismo, la ley dispone que para evaluar la configuración del delito, se considerará la relación de conversión entre pesos y la UVT vigente al momento de su comisión.

A su vez, otro país que adoptó este sistema es Colombia. Así, en su Estatuto Tributario Nacional señala que:

“Art. 868: Con el fin de unificar y facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias se crea la unidad de Valor Tributario, UVT. La UVT es la medida de valor que permite ajustar los valores contenidos en las disposiciones relativas a los impuestos y obligaciones administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

El valor de la unidad de valor tributario se reajustará anualmente en la variación del índice de precios al consumidor para ingresos medios, certificado por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística, en el período comprendido entre el primero (1) de octubre del año anterior al gravable y la misma fecha del año inmediatamente anterior a este.

De acuerdo con lo previsto en el presente artículo, el Director General de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales publicará mediante Resolución antes del primero (1) de enero de cada año, el valor de la UVT aplicable para el año gravable siguiente. Si no lo publicare oportunamente, el contribuyente aplicará el aumento autorizado.

El valor en pesos de la UVT será de veinte mil pesos (\$25.132.00) (Valor año base 2011).

Todas las cifras y valores absolutos aplicables a impuestos, sanciones y en general a los asuntos previstos en las disposiciones tributarias se expresarán en UVT.

Cuando las normas tributarias expresadas en UVT se conviertan en valores absolutos, se empleará el procedimiento de aproximaciones que se señala a continuación, a fin de obtener cifras enteras y de fácil operación:

- a) Se prescindirá de las fracciones de peso, tomando el número entero más próximo cuando el resultado sea de cien pesos (\$100) o menos;
- b) Se aproximará al múltiplo de cien más cercano, si el resultado estuviere entre cien pesos (\$100) y diez mil pesos (\$10.000);
- c) Se aproximará al múltiplo de mil más cercano, cuando el resultado fuere superior a diez mil pesos (\$10.000)”

Es claro que el legislador argentino intenta enfrentar el problema que se genera en una economía fluctuante en términos inflacionarios-como la venezolana o la colombiana-, evitando condicionar las prohibiciones penales en materia tributaria a montos dinerarios estáticos y fijos, creando esta unidad de medida actualizable a partir de parámetros fijos por fuera de la ley penal.

Si bien permite evitar la reedición de la necesidad de una reforma al régimen penal tributario cada cierto período de años, nos enfrenta al problema que se genera con las leyes penales en blanco.

### **3.1) Las leyes penales en blanco y su vinculación con el régimen penal tributario**

El fenómeno de la ley penal en blanco se produce cuando una norma penal establece la respuesta punitiva pero su conducta prohibida es completada por otra norma que puede emanar del propio Congreso Nacional-las llamadas leyes en blanco impropias- o de otra fuente legislativa-leyes penales en blanco propias-.

La segunda clase es fuertemente cuestionada en tanto que transgreden el mandato dispuesto por el art. 75 inc. 12 de nuestra Constitución Nacional que establece que es el Congreso de la Nación el único Poder con facultad de sancionar leyes penales.

Sin perjuicio de este cuestionamiento, lo cierto es que la sanción de leyes penales en blanco, que son completadas por otra fuente normativa- generalmente emanadas del Poder Ejecutivo- es una realidad habitual y pueden revestir o no el carácter de excepcionales o transitorias.

En materia económica existe un gran número de reglas jurídicas adoptadas por órganos de la administración que sirven de complemento a leyes penales en blanco y su infracción, por lo tanto, implica la comisión de un delito.

En ese sentido, entonces, pareciera un futuro adecuado en materia de legislación penal tributaria la adopción de criterios como la UVT que permitiría eludir la discusión acerca de si estamos frente a elementos del tipo penal o a condiciones objetivas de punibilidad, además de evitar la sucesión de reformas legislativas en el tiempo y su aplicación o no del principio de retroactividad de la ley penal más benigna, en tanto la CSJN pareciera mantener un criterio uniforme al respecto cuando se trata de leyes penales en blanco.

En efecto, en los precedentes *“Argenflora Sociedad en Comandita por Acciones – Argenflora Sociedad de Hecho s/ infr. Ley 19.359”* y *“Ayerza, diego Luis s/ infracción al régimen cambiario”*, del año 1997 y 1998 respectivamente, nuestro Máximo Tribunal entendió

que en el caso de leyes penales en blanco, la modificación de la norma que complementa la prohibición penal no dan lugar a la aplicación de la regla de la ley más benigna.

Esta doctrina fue modificada por la CSJN en el precedente “*Cristalux S.A. s/ ley 24.144*”, del año 2006. Allí, la Corte remite a la disidencia del Ministro Petracchi en “*Ayerza*”, quien afirmó que debía revisarse la postura tradicional del Máximo Tribunal respecto del principio de la retroactividad de la ley penal más benigna por cuanto el mismo se encuentra, desde 1994, consagrado en nuestro bloque constitucional en función de la incorporación de los Tratados sobre Derechos Humanos que la incluyen.

De acuerdo a esa postura, entonces, Petracchi entiende que el análisis para la viabilidad de dicho principio debe determinarse si en el caso concreto el fin de protección del reglamento que ha sido violado se mantiene invariable. Para clarificar esta afirmación, el Ministro citado apela a la doctrina del tratadista alemán Günther Jakobs y así expresa que la aplicación retroactiva del nuevo reglamento *“resulta inadecuada cuando la derogación no se propone permitir un espacio de mayor libertad de comportamiento, sino sólo otro en que se conforma de modo distinto lo que hasta entonces estaba permitido, por ejemplo, suprimiendo una limitación de velocidad, pero prescribiendo una medida de seguridad hasta entonces no requerida.”*<sup>50</sup>. En base a ese argumento, concluye que en el caso concreto, la modificación legal tuvo como consecuencia *“una considerable ampliación de la esfera de libertad de comportamiento en el campo de tráfico exterior de divisas”*.<sup>51</sup>

Ahora bien, el régimen que creará las UVT y dispondrá de su valor se edificará sobre la base de una medida variable y de continuo ajuste pues dependerá, en definitiva, de los índices inflacionarios que el país registre en el IPC de acuerdo a los datos suministrados por el INDEC.

De allí, entonces, es que esa medida se concibe como una pauta temporaria dispuesta ya en su génesis a ser modificable por lo que estaría alcanzada por la excepción a la aplicación retroactiva de la ley penal más benigna antes mencionada.

---

<sup>50</sup> Cons. 11.

<sup>51</sup> Idem.

## Capítulo 4: Propuesta de instrucción de la Procuración General de la Nación

Como se indicó en el acápite vinculado con las resoluciones de la Procuración General de la Nación, de entrar en vigencia el nuevo sistema procesal penal se habilitaría la posibilidad de que sea este organismo el que defina el criterio de actuación de los fiscales.

Es decir, que hasta que el Poder Ejecutivo reglamente la UVT y en la medida que entre en vigencia el Código Procesal Penal Acusatorio, con las características que ya fueron expuestas, y en consecuencia se haga operativo el supuesto del inciso 5 del art. 59 del Código Penal; podrá regirse la persecución penal a través de criterios generales de actuación impartidos por la Procuración General de la Nación.

Para ello, una alternativa sería instruir a los fiscales con competencia en lo penal económico y habilitar la acción penal frente a aquellos delitos impositivos que superen el umbral de UVT por cada impuesto en un determinado período fiscal por cada contribuyente.

A continuación esbozamos una potencial propuesta:

“Considerando que:

La ley 27.430 en su artículo 302 introduce el concepto de Unidad de Valor Tributaria (UVT) como unidad de medida de valor homogénea a los efectos de determinar los importes fijos, impuestos mínimos, escalas, sanciones y todo otro parámetro monetario contemplado en las leyes de tributos y demás obligaciones cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentre a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos, incluidas las leyes procedimentales respectivas y los parámetros monetarios del Régimen Penal Tributario.

Que dicho monto aún no ha sido reglamentado por el órgano competente, por lo que estimo que resulta conveniente, en vista del principio de oportunidad emanado de la ley 27.482, de instruir a los señores fiscales con competencia en el fuero penal económico de promover la acción penal en los casos de los delitos sancionados en la ley 27.430 en su título IX cuando el monto responda a casos de significancia o importancia.

Para llegar a la estimación de un monto que reúna las características de significancia o importancia los fiscales deberán priorizar los casos según los siguientes criterios generales:

- Administrar justicia con eficacia y transparencia hacia la ciudadanía, aplicando herramientas analíticas de gestión y de investigación que permitan el uso adecuado y eficiente de los recursos humanos, administrativos y económicos.
- Modernizar y fortalecer el análisis y especialización de la investigación penal tributaria.

En virtud de lo expuesto y en uso de las facultades previstas en las leyes 24 .946 y 27.148; RESUELVO:

ARTÍCULO 1: instruir a los señores fiscales con competencia en el fuero penal económico de promover la acción penal en los casos de los delitos sancionados en la ley 27.430 en su título IX cuando el monto evadido excediere la suma de un millón quinientos mil de pesos (\$1.500.000) por cada tipo de impuesto en un periodo fiscal anual para cada contribuyente.

ARTÍCULO 2: el monto estipulado en el art. 1 será actualizado en forma anual en función a la actualización prevista de la UVT (Unidad de Valor Tributaria) sancionada en la ley 27.430.

ARTÍCULO 3: mantener vigente los alcances de la Resolución PGN N° 18/18 y, en consecuencia, instruir a los señores fiscales con competencia en materia penal para que asuman la interpretación señalada en la Resolución PGN 5/12 oponiéndose a la aplicación retroactiva de la ley n° 27430 en cuanto dispone aumentos de las sumas de dinero que establecen un límite a la punibilidad de los delitos tributarios y de contrabando.

## Consideraciones finales

De lo expuesto en el presente trabajo, surge con claridad, la necesidad de que los delitos tributarios cuenten con una referencia concreta, pero dinámica, que permita delimitar cuando estamos frente a un escenario delictivo de cuando se está ante una falta de índole administrativo ajena al Derecho Penal.

Ello se pone en evidencia, en especial, cuando los procesos inflacionarios que vive el país no vislumbran un fin cierto en el corto plazo. Asumir esta realidad es un ejercicio de transparentar nuestra realidad económica y, en función de ello, adoptar las medidas necesarias para adecuar el ordenamiento jurídico.

De allí que resulte saludable la creación de la UVT como herramienta de demarcación poniendo fin a la sucesión de reformas legislativas y su consecuente, e interminable, discusión de la aplicación retroactiva de la ley penal más benigna.

Si bien el legislador tomo está referencia, que ya se aplica en otros regímenes con altos procesos inflacionarios, también podría haberse librado la decisión de determinar aquél límite entre lo penal y lo administrativo a definiciones de la propia Procuración General de la Nación. En definitiva, es el órgano que conduce la actuación de los fiscales y, por ende, se podría a través de instrucciones generales determinar cuáles serán los montos frente a los que se ejercerá la acción penal y en cuáles se dejará de perseguir criminalmente a los infractores.

Aquí resulta pertinente recordar lo expuesto en el acápite referido a las resoluciones de la Procuración General vinculado a la reforma procesal penal y la propuesta esbozada.

El nuevo sistema procesal penal habilitará la posibilidad de que sea la Procuración General de la Nación quien defina el criterio de actuación de los fiscales con competencia en el fuero penal económico para instruirlos en relación a qué casos deberían habilitar la acción penal y en qué otros no.

Hasta que el Poder Ejecutivo reglamente la UVT, que se estima lo hará en septiembre 2019, y en la medida que entre en vigencia el Código Procesal Penal Acusatorio, con las características que ya fueron expuestas, podrá regirse la persecución penal a través de criterios generales de actuación impartidos por la Procuración General de la Nación.

La propuesta permitiría la utilización de las UVT y, a su vez, que su monto sea decretado por resoluciones PGN en línea con la política criminal que fije el organismo. A su vez, la determinación del monto reafirmará que solo se trata de actualizar el monto a los niveles inflacionarios sin que eso implique un cambio en la valoración social que desincrimine la conducta penal en cuestión; evitándose la posible aplicación retroactiva de las nuevas resoluciones que actualicen el tope dinerario.

No obstante esta última reflexión, es auspicioso el cambio de paradigma en la técnica legislativa en referencia a la determinación del monto del perjuicio económico para la habilitación del poder punitivo estatal.

## Materiales consultados

### a) Bibliografía:

- ALONSO, S. *“Evasión penal tributaria y reforma: doble juicio de confrontación y principios correctores”*, Revista de Derecho Penal. Santa Fe: Rubinzal-Culzoni.
- ÁLVAREZ, J. T. *El nuevo Código Procesal Penal de la Nación: los cambios y los principales desafíos que se avecinan*, Microjuris, MJ-DOC-7020-AR | MJD7020, 16/12/14
- BACIGALUPO, E. *“Derecho Penal. Parte general”*. Buenos Aires: Hammurabi.
- BORINSKY, M. *“Derecho Penal Económico y de la empresa”*. Buenos Aires: Ad Hoc.
- CAFFERATA NORES, J. I. *El principio de oportunidad en el derecho argentino. Teoría, realidad y perspectiva*. Nueva Doctrina Penal 1996/A
- CREUS, C. *“Derecho Penal. Parte general”*, 4ª edición. Buenos Aires: Astrea.
- DUE, J.; FRIEDLANDER A. *“Análisis económico de los impuestos y el sector público”*,. Buenos Aires: De derechos financiero.
- FEDULLO, E. *“La aplicación retroactiva de la ley 26.735”*, Revista Derecho Penal. Santa Fe: Rubinzal-Culzoni.
- FERRAJOLI, Luigi, *Derecho y razón, Teoría del garantismo penal*, Madrid, Trotta, 1995.
- GARCÍA VIZCAÍNO, C. *“Derecho Tributario. Consideraciones económicas y jurídicas”* Buenos Aires: Abeledo Perrot
- JARACH, D., *“Finanzas Públicas y Derecho tributario”*. Buenos Aires: Cangallo
- LUCIANI, D.S. *“Los montos de la ley penal tributaria ¿Condición objetiva de punibilidad o elementos del tipo penal?”*, Revista Derecho Penal. Santa Fe: Rubinzal-Culzoni.
- MACÓN, J. *“ Un sistema tributario para el crecimiento, el desarrollo y la distribución del ingreso”*. Buenos Aires: Fondo Editorial Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires
- MUSGRAVE R., MUSGRAVE, P. *“ Hacienda Publica Teórica y aplicada”* Madrid: MCGraw Hill
- RIGHI, E. *“Manual de Derecho Penal. Parte General”*. Santa Fe: Rubinzal-Culzoni.

- RONCO, M. *“La relación entre imputación y responsabilidad”*. Revista UCA Prudentia Iuris, N. 78 .
- ROSEN, H. *“Finanzas Públicas”*. Madrid: McGraw Hill
- SCHURJIN, D. *“La suba en los montos del perjuicio para los delitos fiscales y aduaneros a partir de la ley 27.430 y la creación de la Unidad de Valor Tributaria: apreciaciones preliminares”*. En DPyC 2018 (marzo), 09/03/2018. AR/DOC/255/2018.
- STIGLITZ, J. *“La economía del sector público”*, Madrid: Antoni Bosch
- VILLEGAS, H. *“Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”*, Buenos Aires: Astrea
- ZAFFARONI, E.R. ALAGIA. A. SLOKAR A. *“Manual de Derecho Penal. Parte General”*. Buenos Aires: Ediar.

b) *Jurisprudencia:*

- CSJN *“Bruno Hnos. S.C. y otro v. Administración Nacional de Aduanas”*, 12/5/92 (Fallos 315:923)
- CSJN *“Caja de Crédito Días Velez Coop. Ltda. (en liquidación) v. Banco Central de la República Argentina”*, 10/10/96 (Fallos 319:2174)
- CSJN *“Argenflora Sociedad en Comandita por Acciones – Argenflora Sociedad de Hecho s/ infr. Ley 19.359”*, 6/5/97
- CSJN *“Ayerza, diego Luis s/ infracción al régimen cambiario”*, 16/4/98 (Fallos 321:824)
- CSJN *“Morrone, Roque A. y otros s/ infr. ley 23.771”*, 19/8/99 (Fallos 322:1705)
- CSJN *“Cristalux S.A. s/ ley 24.144”*, 11/4/06
- CSJN *“Palero, Jorge Carlos s/ recurso de casación”*, 23/10/07 (Fallos 330:4544)
- CSJN *“Soler, Diego s/ recurso de casación”*, 18/2/14 (S. 765. XLVIII. REX)
- CFed.Cas.Pen., sala III, *“Galetti, Carlos Antonio y otros s/ recurso de casación”* expte. n° 51000313/2000/CFC1
- CFed.Cas.Pen., sala IV, *“Cerioni, Diego Alberto y otro s/Ley Penal Tributaria”*, expte. FMZ 081014620/2012
- CNPen.Econ., sala B, *“Y.F.H. S/ legajo de apelación”*.

- CFed. De Bahía Blanca, “*Aberasturi, Gregorio Alberto s/ Inf. Ley 24.769*”, 1/8/2012
- JNPE. N° 1 “*Epsur S.A. y otros s/ inf. Ley 24.769*” causa N° 536/2016
- JNPE N° 5 “*Quick Services S.A. y otros s/ infracción ley 24.769* causa N° 834/2015

c) *Resoluciones Procuración General de la Nación:*

- Res. **PGN N° 5/12** (<https://www.mpf.gov.ar/resoluciones/pgn/2012/pgn-0005-2012-001.pdf>)
- Res. **PGN N° 1467/14** (<https://www.mpf.gov.ar/resoluciones/pgn/2014/PGN-1467-2014-001.pdf>)
- Res. **PGN N° 18/18** (<https://www.mpf.gov.ar/resoluciones/pgn/2018/PGN-0018-2018-001.pdf>)