

MODIFICACIÓN LEY 27.430. AUMENTOS DE LOS MONTOS MÍNIMOS DE PUNIBILIDAD. APLICACIÓN (O NO) DEL PRINCIPIO DE LA LEY PENAL MÁS BENIGNA

Matias Valongo

RESUMEN:

El principio de retroactividad de la ley penal más benigna en materia penal tributaria, sin perjuicio de ser –probablemente– su ámbito de aplicación más controversial, plantea cuestiones sobre las cuales los debates parecen, en muchas ocasiones, superados.

Sin perjuicio de ello, el dictado de la última ley 27.430 hacia finales de 2017 aumentó los montos mínimos previstos para todos los delitos que hasta entonces se preveían en la Ley Penal Tributaria y revivió el asunto.

Entonces, con un análisis cuasi cronológico sobre la evolución de la temática, desarrollaré las posturas existentes –ahondando en la minoritaria que creo acertada–, e intentaré desglosar los distintos argumentos vertidos en la postura predominante, esclareciendo si resultan o no aplicables para el fondo de la cuestión.

PALABRAS CLAVES: Derecho Penal / Derecho Tributario / Régimen Penal Tributario / Fallo Palero / Principio de Benignidad / Condiciones Objetivas de Punibilidad / Depreciación Monetaria / Justicia

SUMMARY

The principle of retroactivity of the most benign criminal law in tax penal matters, without prejudice of being -probably- its most controversial scope of application, raises questions on which the debates seem, in many cases, to be overcome.

Without prejudice to this, the enactment of the latest Law 27,430 towards the end of 2017 increased the minimum amounts foreseen for all crimes that until then were foreseen in the Criminal Tax Law and revived the matter.

Then, with a quasi-chronological analysis on the evolution of the subject, I will develop the existing positions -throwing in the minority that I believe is right-, and I will try to break down the different arguments expressed in the predominant position, clarifying whether they are applicable or not for the fund of the question.

KEYWORDS: Criminal Law / Tax Law / Tax Penalty Regime / Palero Judgment / Benignity Principle / Objective Punitive Conditions / Monetary Depreciation / Justice

INTRODUCCIÓN

La ley 27.430, sancionada en fecha 27 de diciembre del 2017, trajo una actualización en lo que respecta a la Ley Penal Tributaria (LPT) en dos de sus artículos. El artículo 280 de la mencionada normativa derogó la ley 24.769 y el artículo 279 aprobó el nuevo Régimen Penal Tributario (RPT).

Respecto a los delitos –salvo la distribución de algunas figuras– el nuevo Régimen respeta los títulos de la derogada ley y –sustancialmente– su contenido. La principal salvedad es que todos los montos fueron elevados, sin excepción. Es por ello que, basándonos en el límite mínimo establecido como umbral de punibilidad, se presenta como interrogante cómo proceder con todos aquellos casos que no superan las cuantías mínimas previstas en el novedoso ordenamiento y la pregunta de si corresponde la aplicación del principio de benignidad.

Esta discusión no es nueva y, en resumen, se reitera en el tiempo. La LPT, como veremos luego, fue modificada en el año 2011 y el Ministerio Público Fiscal (MPF) en su momento, se expidió sobre los efectos de ese cambio legislativo. Por tanto, la sucesión de hechos que acontecieron desde finales de año 2017 y la posterior Resolución del actual Procurador General de la Nación –Dr. Casal– (Resolución PGN n° 18/18) parecen ser una cronología reiterativa.

Sin perjuicio de ello, observo la necesidad de nuevamente abrir el debate. A mi criterio, no comparto la posición dominante y creo que vale argumentar y exponer los motivos de los que me valgo. La situación anteriormente descripta ha generado los siguientes interrogantes: a) ¿Los montos mínimos son elementos alcanzados por el dolo del autor?; b) ¿Son condiciones objetivas de punibilidad?; c) ¿Es acaso el monto una cuestión de política criminal?; d) ¿Realmente se obtiene justicia aplicando en estos casos el principio de ley penal más benigna?; e) ¿No estaremos realizando una interpretación excesivamente exegética del principio sin observar que se distorsiona su fin último?

CONSIDERACIONES PREVIAS

Previo a introducirme en el tratamiento específico de la temática, creo oportuno reiterar algunos temas que por más conocidos que sean, son fundamentales. Un repaso por las

definiciones de los Dres. Zaffaroni y Spisso; referentes a las materias Penal y Tributaria, pueden contribuir a comprender de lo que se desarrollará a continuación.

a) Principio de legalidad

La legalidad formal quiere decir que “La única ley penal es la ley formal emitida por los órganos políticos habilitados por la CN (...)”.¹ Y refiriéndonos a la materia tributaria, podemos definir a la legalidad diciendo que:

El principio de legalidad tributaria, cuando despliega su eficacia normativa sobre las fuentes de derecho, recibe el nombre de principio de reserva de ley, pues reserva un determinado espacio de la realidad social —en nuestro caso, la parcela tributaria—, al ámbito exclusivo de la ley.

En la sistematización del principio de reserva de ley se suele distinguir dos modalidades. La que afirma la reserva absoluta de la ley, que exige que la totalidad de las normas tributarias sustantivas venga regulada exclusivamente por la ley, y la denominada reserva relativa o atenuada, que consiste en exigir la presencia de la ley tan sólo respecto de los elementos fundamentales.

La primera modalidad de reserva absoluta viene consagrada por nuestro texto constitucional, que, enfáticamente, reserva con exclusividad al Congreso la imposición de las contribuciones (art. 17, CN), en tanto que la modalidad atenuada es propia de los regímenes parlamentarios, como el italiano y el español, que pregonan que ninguna prestación personal o patrimonial puede ser impuesta si no está fundada en ley (art. 23, CI) o con arreglo a la ley (art. 31, 3º, CE).²

b) Tipicidad

El tipo penal puede definirse como “la fórmula legal necesaria al poder punitivo para habilitar su ejercicio formal, y al derecho penal para reducir las hipótesis de pragmas conflictivos y para valorar limitativamente la prohibición penal de las acciones

¹ ZAFFARONI, E. R. (2006). *Manual de Derecho Penal Parte General*, Buenos Aires: Edit. Sociedad Anónima Editora, Pág. 98.

² SPISSO, R. (2006). *Derecho Consitucional Tributario*. Abeledo Perrot, 6º Ed. Pág. 298.

sometidas a decisión jurídica”.³

c) Aplicación de la ley penal más benigna

La garantía surge por la propia naturaleza de la ley penal, ya que ante la modificación de una situación tipificada y penada bajo ciertos estándares denota una apreciación más leve del conflicto social regulado.

Spisso, al referirse a su aplicación en materia tributaria, dice que

(...) en el tema se impone establecer un distingo. **Si la modificación más favorable al reo importa tan sólo un cambio de circunstancias, esto es, de un elemento fáctico, no procede la aplicación retroactiva.** Al contrario, si la modificación obedece a un cambio en la valoración jurídica, o sea a un factor axiológico, procede la retroactividad de la norma extrapenal más favorable.⁴ (El resaltado es propio).

PRIMERA CUESTIÓN

Los montos previstos en el RPT ¿son condiciones objetivas de punibilidad (COP) o elementos del tipo? Si bien en la actualidad el RPT no hace mención en su articulado a la definición de COP, la ley 24.587 de 1995, expresaba que: “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 que se trate en cada caso sea igual o superior a (...)”. Dicha ley venía a reformar a, entre otras, la 23.771 que establecía la LPT de ese entonces.

Siguiendo la línea de tiempo, la posterior Ley 24.769 quitó la referencia a las COP sin fundamentar el por qué, aunque **siempre** –y como veremos más adelante– **se hizo clara**

³ ZAFFARONI, E. R. (2006). *Manual de Derecho Penal Parte General*. Buenos Aires: Edit. Sociedad Anónima Editora, Pág. 340/341.

⁴ SPISSO, R. (2016). *Derecho Constitucional Tributario*. Abeledo Perrot, 6° Ed., Pág. 653.

alusión a las cuantías_mínimas como necesidad para evitar saturar el sistema de justicia. Por tanto, con esta referencia, su carácter como COP viene dado casi sin mayor necesidad de debate. Es decir, tomando como ejemplo a la evasión simple,

(...) se entiende que el hecho prohibido es simplemente “evadir” y por una cuestión de política criminal, de necesidad o no de imponer una pena, el legislador establece un monto que fija el límite mínimo para el interés penal. Así, se señala que la ley prevé la desincriminación de las figuras bagatelares. De ese modo se traduce la voluntad del legislador de castigar con pena privativa de libertad solo a los grandes evasores.

De lo expuesto se sigue que lo que se dice es que los montos previstos en la Ley Penal Tributaria constituyen condiciones objetivas de punibilidad propias o extrínsecas en virtud de las cuales, por razones de política criminal y política económica extrapenales, la necesidad de la pena cede cuando estos no son superados. Como consecuencia de ello, se afirma que los montos no debe ser abarcados por el dolo del autor y, por lo tanto, un error respecto de ellos carece de relevancia, sin que se vea afectado de ninguna manera el principio de culpabilidad ya que no vienen sino a limitar el ius puniendi estatal.⁵

POSTURA MAYORITARIA

Arribando enteramente al tópico que me motiva a escribir, debo decir que su debate pareciera superado para muchos operadores del derecho, quienes citan la jurisprudencia de nuestra Suprema Corte en el caso “Palero” (*Fallos*: 330:4544) que hegemoniza el argumento de la postura preponderante –en lo que a mí me resulta una interpretación desafortunada del fallo–.

En el fallo “Palero”, **se hizo lugar a la aplicación retroactiva del principio de la ley penal más benigna.** Al momento de dictarse sentencia condenatoria, los montos se encontraban satisfechos por lo previsto en el artículo 9 de la antigua ley 24.769, y con la

⁵ BIENATI, M. L. (2017). “Los montos previstas en la ley penal tributaria: ¿condiciones objetivas de punibilidad o elementos del tipo?”. *Institutos de Derecho Penal Tributario*. ROBIGLIO, CAROLINA; Directora. Buenos Aires, Edit. Ad- Hoc, Pag. 227.

ley que por aquel entonces se dictaba –n° 26.063– el *quantum* mínimo se imponía en diez mil pesos (\$10.000.-), duplicando el monto anterior para el delito de apropiación indebida de aportes de la seguridad social.⁶

Pero ante la lentitud del sistema de justicia para pronunciarse, ¿quién debe soportar la carga de procesos judiciales extendidos largamente en el tiempo? No puede pesar en cabeza del contribuyente (en este caso imputado y/o potencial imputado según el caso y corriente de pensamiento) la rigurosidad de un litigio largamente extendido en el tiempo. En este aspecto, comparto la idea mayoritaria, pues **es innegable que la justicia en todos sus niveles –en este caso Federal– se encuentra abarrotada, totalmente saturada y, por tanto, lenta a la hora de intervenir.**

Asevero que la justicia para ser útil tiene que ser ágil. Por tanto, este trabajo y la siguiente tesitura que daré se entienden parte de un *todo* mucho más grande que los tópicos libres que se encuentran bajo tratamiento. Así las cosas, los tribunales necesitan un fortalecimiento –que debe llegar por otros factores ajenos a quienes allí trabajan hoy en día– mejores, más vastos recursos y por sobre todo, mayor nómina de empleados y magistrados son directamente proporcionales a la mayor celeridad que se les exige a quienes conforman los Juzgados, Fiscalías y cualquier otra institución jurídica estatal.

Tal como anticipé en este argumento, el cual es válido en su génesis, es al fin y al cabo otra situación que urge modificarse, ya que viene a obstaculizar los fines de la justicia.

POSTURA MINORITARIA

En primer lugar, y conforme opiné en el apartado anterior, argumentaré mi discordancia.

No puedo dejar de remarcar que en “Palero”, se aplicó –como ya dijimos– retroactivamente el artículo 13 de la ley 26.063 (que se sancionaba en ese entonces) y aumentaba el monto mínimo de punibilidad del delito de apropiación indebida de

⁶ Vale aclarar que dicha reforma solamente modificó lo previsto en esa figura penal, sin modificar al resto de las previstas en la LPT.

tributos. **Dicha modificación fue realizada exclusivamente con relación al delito de apropiación indebida de tributos, sin modificar ningún otro monto previsto en las demás figuras delictivas.** Por ello, **se puede concluir que este cambio respondía a una modificación en la valoración del delito en cuestión.** Con el añadido de no existir ningún antecedente que haga suponer una interpretación distinta a ello.

Distintos son los casos que acontecieron por las modificaciones del año 2011 mediante la ley n° 26.735 y la reciente ley n° 27.430 del año pasado, en donde –como se desprende de los proyectos de ley– sus sanciones resultaron consecuencias directas de hacer frente a la depreciación monetaria sufrida por el contexto inflacionario existente.

En conclusión, la modificación única del artículo 9 de la por entonces LPT, respondía a un cambio en la valoración del delito allí previsto, sin suponer modificación alguna sobre el resto de las figuras delictivas que se mantenían inalterables.

En segundo lugar, el Congreso de la Nación sancionó en fecha 22/12/2011 la Ley n° 26.735 (que modificaba la LPT 24.769 –hoy derogada–) ajustando los montos punibles de las figuras penales tributarias y dejando muchos expedientes bajo necesidad de un nuevo análisis por parte de los letrados intervinientes.

El Procurador General de la Nación, Dr. Esteban Righi, estableció la posición que deberían seguir todos los eslabones del MPF, a través de la Resolución PGN n° 5/12, en donde se argumentaron los motivos para no aplicar el principio de benignidad (que surgía por aplicación casi directa del fallo antes mencionado “Palero”). En mérito a la brevedad, basándome en el público especializado a quien se dirige este ensayo y en la trascendencia de la Resolución PGN n° 5/12, daré por conocidos sus extremos y destacaré únicamente los puntos que considero más relevantes.

Righi manifiesta, y con buena medida, que **“el aumento de los montos mínimos de la Ley Penal Tributaria que disponía la ley 26.735 respondió al objetivo principal de actualizarlos compensando la depreciación sufrida por la moneda nacional durante el periodo de vigencia de la ley 24.769 (...)”**⁷ (el resaltado es propio). Esto no puede

⁷ RIGHI, Esteban. Resolución PGN n° 5/12. 08/03/12.

dejarse de lado. La importancia de las circunstancias que rodean la actividad legislativa (siendo el contexto inflacionario una variable que se mantiene cuasi constante a lo largo del tiempo) dan la pauta de que el aumento de los montos tiene la finalidad de **no criminalizar a quien no corresponde**, actualizando los límites mínimos de punibilidad, **evidenciándose sin más sus razones de política criminal**.

En consonancia a todo lo dicho, el por entonces Procurador reafirma esta postura al decir que

(...) al aumentar en cuatro veces los montos mínimos de la Ley Penal Tributaria, el Congreso no pretendió expresar un cambio en la valoración social de los comportamientos que justificó la adopción de la ley 24.769. Antes bien, su objetivo en este aspecto de la reforma fue corregir los efectos de la depreciación de la moneda nacional en la que fueron expresados los montos mínimos, a fin de **mantener en los hechos una política criminal en línea con aquella valoración original**.⁸ (El resaltado es propio).

Righi deja de manifiesto que:

El proyecto del Poder Ejecutivo incluía una regla –finalmente excluida del texto sancionado- que hacía explícito que “el 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”; y disponía que en los hechos cometidos con anterioridad resultaran aplicables los montos vigentes a la fecha de su respectiva comisión” (cf. art. 15 del proyecto del Poder Ejecutivo). La cláusula desapareció del texto que finalmente las Comisiones de Legislación Penal y de Presupuesto y Hacienda elevaron para consideración de la Cámara de Diputados, sin que haya habido durante la discusión parlamentaria ninguna alusión a la razón que motivó la remoción.⁹

Por último, el ex Procurador cita su intervención en el fallo “Héctor Torea” (*Fallos*: 330:5158), en donde expone que:

La aplicación retroactiva de la ley penal más benigna a la que se tiene derecho en

⁸ RIGHI, Esteban. Resolución PGN n° 5/12. 08/03/12.

⁹ RIGHI, Esteban. Resolución PGN n° 5/12. 08/03/12.

virtud de las disposiciones de los artículos 9 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 15 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos no consiste en la aplicación mecánica o irreflexiva de 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. El sentido del principio es asegurar que las penas no se impongan o mantengan cuando la valoración social que pudo haberlas justificado en el pasado ha cambiado, de modo que lo que antes era reprobable ahora no lo es, o no lo es tanto. Por ello, al sancionarse una nueva ley cuya aplicación retroactiva podría beneficiar al imputado de un delito, la aplicación del principio exige evaluar si la nueva ley es la expresión de un cambio en la valoración de la clase de delito que se imputa. Pues solo si lo fuera, tendría ese imputado el derecho que aseguran las dos cláusulas citadas del derecho internacional de los derechos humanos.¹⁰

Lo expuesto, estimo, debería ser la postura aplicable. Sin perjuicio de ello, es inquietante ver cómo permite erigirse como una “expectativa de impunidad” de quien, actuando en el pasado, logra escapar de la acción penal.

Con respecto a los principios, vale recordar su función como ejes fundamentales de nuestros derechos. Celebro la existencia de todos y cada uno de ellos (obviamente, también del principio de retroactividad de la ley penal más benigna). Su consagración tanto en nuestro plexo normativo como en distintos TT.II. de jerarquía constitucional (artículo 2 del Código Penal, artículo 9 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y el artículo 15 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos) son categóricamente importantes.

Ilustrado lo anterior y recordando nuestra consideración de las cuantías previstas en los delitos tributarios como COP, hay que detenerse a pensar si acaso este es el fin último del principio. ¿Realmente el principio está pensado para operar ante el cambio de una COP?

Zaffaroni al hablar de las COP cita, entre otros, a Beling que dice: “(...) no se trata de

¹⁰ RIGHI, Esteban. Resolución PGN n° 5/12. 08/03/12.

una cuestión temporal ni cronológica, sino que **la característica es que se hallan fuera del tipo**, no requiriendo ser abarcadas por la culpabilidad del autor, porque no fundamentan la antijuridicidad”¹¹ (el resaltado es propio). Esto me parece fundamental. Las COP permanecen fuera del tipo, un aumento de los montos no convierte a la conducta anterior en atípica.

Entiendo que no parece razonable tratar con mayor rigurosidad a alguien por haber actuado antes en el tiempo pero, como lo entiendo, también debo entender lo especial del RPT con respecto al resto del Derecho Penal. Varias son las causas que me llevan a sostener la idea: I) su tratamiento por fuera del Código Penal, previendo una ley especial a su respecto y luego II) el aprovechamiento clarísimo que puede surgir de esto, transformándose –como ya dije– en un marco de impunidad.

Es sabido que el Derecho Tributario prevé varias figuras, algunas de las cuales son lícitas (y otras caminan por la cornisa). La economía de opción, por ejemplo, es una figura devenida para alivianar la carga impositiva sobre el contribuyente. Sin perjuicio de ello, la evasión (probablemente, la principal figura tratada en la LPT) es un caso donde se transgrede la norma, siendo sus resultados ilegales.

Ahora bien, tomando como ejemplo la evasión tributaria –tanto simple como agravada–, esta viene dada por quien “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”. Entonces, la modificación de la norma con respecto a alguna de estas conductas sería, a mi criterio, un cambio que amerita la aplicación del principio de retroactividad de la ley penal más benigna.

Siguiendo la línea de tiempo, en el año 2014 la saliente Procuradora General de la Nación, Dra. Alejandra Gils Carbó, emitió la Resolución PGN 1467/14. Realizando un análisis simplista de esta resolución, podríamos quedarnos únicamente con el “RESUELVE” que dice: “Artículo 1: Dejar sin efecto la instrucción general dictada por la Resolución PGN n° 5/12, del 8 de marzo de 2012, en los términos y con los alcances

¹¹ ZAFFARONI, E. R. (2000) *Tratado de Derecho Penal Parte General*. Buenos Aires, Edit. Sociedad Anónima Editora, Pág. 52.

de los considerandos precedentes”.¹² Pero hacer eso sería un estudio escaso de aquella. Leyendo los “VISTOS” podemos entender cómo la razón de su dictado estuvo motivada para evitar el dispendio jurisdiccional, aplicando principios de eficiencia y celeridad procesal, ya que la Corte resolvía desestimar sin más los planteos del MPF relativos al tema, aunque la postura de fondo continuaba sobre el mismo eje al exponer: “(...) **mantener la interpretación del derecho desarrollada en la Resolución PGN n° 5/12** (...)” (el resaltado es propio), dejando al arbitrio de los magistrados en cada caso particular el temperamento a tomar.¹³

Ahora bien, como ya anticipamos, la historia parece ser cíclica y el escenario exageradamente similar. La nueva modificación legislativa del año 2017, que obedece – tal y como surge del mensaje de elevación del Poder Ejecutivo a la Cámara de Diputados del proyecto que luego se transformaría en la ley n° 27.430– a la necesidad de hacer frente a la depreciación monetaria, dice:

En lo respectivo a la conducta punible, dado el tiempo transcurrido desde la última modificación en 2011, se entiende oportuno actualizar los montos de las condiciones objetivas de punibilidad de cada uno de los delitos tipificados en la ley a fin de adecuarlos a la realidad económica imperante, consecuente con el objetivo tenido en cuenta originariamente desde la vigencia de la ley 24.769, y antes la ley 23.771, que fue sancionar penalmente únicamente a las conductas graves.¹⁴

Sin perjuicio de ello, desde la sanción de la ley 27.430, la aplicación del principio de benignidad parece indiscutido y fue entonces cuando el actual Procurador General de la Nación, el Dr. Eduardo Casal, emitió el 21/02/2018 la Resolución PGN 18/18 por la cual volvió a instruir a los Fiscales a tomar la interpretación señalada en la Resolución PGN 5/12, oponiéndose así a la aplicación retroactiva de la ley 27.430. El cambio responde estrictamente a enfrentar la depreciación monetaria sufrida por causas inflacionarias y factores económicos, ajenos a la materia penal. Es decir, y como

¹² GILS CARBÓ, ALEJANDRA. Resolución PGN n° 1467/14. 10/07/14.

¹³ GILS CARBÓ, ALEJANDRA. Resolución PGN n° 1467/14. 10/07/14.

¹⁴ Véase. MEN-2017-126-A PN-PTE. 15 de noviembre de 2017. Pag. 27.

correctamente expresa Casal, “sin ser la expresión de un cambio en la valoración social de las conductas tipificadas”.¹⁵

Ahora bien –y sin perjuicio de la relevancia que puede tomar una postura jurídica al ser compartida por tres Procuradores Generales de la Nación de manera sucesiva e ininterrumpida–, no son solo ellos quienes piensan de esa manera el derecho. El voto del Dr. Eduardo Rafael Riggi, integrante de la sala IV de la Cámara de Casación Penal, emitido en el fallo “Legaspi, Adrián Roberto y otro s/ Recurso de Casación”, lo creo otro acierto en miras al entendimiento del asunto. En aquel dice

(...) es que un escenario muy diferente es el que se presenta cuando existe convertibilidad y lo más importante aún, plena estabilidad, y en esa coyuntura se da el dictado de una nueva norma que suba el umbral económico exigible; caso que, inequívocamente, se traduce en una ley penal más benigna.

Que distinta -en cuanto concierne a este particular- es la situación que subyace cuando analizamos la sanción de una ley, como la del caso de autos, que lejos de desincriminar la conducta considerada punible, cumple en elevar el referido umbral económico de punibilidad con el claro motivo de actualizar el monto respectivo, acompañando el proceso inflacionario, la realidad económica y el ajuste a tales baremos dictados por el gobierno nacional.

Continuando en el mismo fallo –y aclarando que la postura se explica con gran detalle en un caso de aplicación *mutatis mutandi*, ya que su desarrollo se da en materia penal aduanera–, Riggi cita al Dr. Héctor Guillermo Vidal Albarracín quien expone

(...) cabe aclarar que, al integrarse la norma tanto por elementos permanentes como por otros ocasionales, siempre que se modifique alguno de esos elementos pareciera que se modifica el tipo penal, pero no es así.

Lo que ocurre es que los elementos accidentales tienen categoría de elementos del tipo con referencia a un momento determinado, pues son coyunturales. Ello significa que se cristalizan y poseen esa entidad en un momento, que es el de la

¹⁵ EDUARDO CASAL. Resolución PGN n° 18/18. 21/02/18.

comisión de la infracción. Son valorados en ese contexto, por eso es que son accidentales.

Si la nueva ley modifica solo esos elementos, no es aplicable como más benigna, pues la infracción se consumó y, al no cambiar la concepción jurídica o fundamento de su punibilidad, el tipo permanece intacto. Los nuevos deberes desplazan a los anteriores, pero solo rigen para el futuro [...].

En conclusión, [...] si [los hechos] al momento en que se cometieron tenían entidad y luego por la desvalorización monetaria la perdieron, el reproche permanece inalterable” (confr. *Delitos Aduaneros*, Editorial Mave, Bs. As., 2004, págs. 256/259) (...).

Como vemos, en su voto Riggi primero comparte los argumentos de actualización de dichas cuantías frente a la depreciación que sufre la moneda (cuestión que, como ya dije, creo fundamental para el entendimiento del tema) y luego, con la cita de Vidal Albarracín, viene a explicar cómo el reproche permanece aunque los montos se hayan elevado.

Jurisprudencia reciente

Finalizando el mes de marzo del corriente año, el Juzgado Nacional en lo Penal Económico n° 5 se pronunció en la causa “Quick Services S.A. y otros s/ Infracción Ley 24.769” CPE 834/2015 en relación directa a la aplicación o no del principio de benignidad. En síntesis, el mentado fallo comparte los argumentos anteriormente vertidos y mi orientación del tema.

Muchos de sus argumentos ya fueron reproducidos en este apartado, pero a su vez añade otros que vale la pena resaltar. En primer lugar, deja en claro que las modificaciones obedecen estrictamente al hecho de hacer frente a la depreciación monetaria,

(...) 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.

(...) 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 castiga conductas que rozarían la insignificancia o bagatela.

Luego, en otro acierto, este fallo responde una de mis preguntas vertidas en la introducción, en donde me cuestionaba la conveniencia o no de realizar una interpretación excesivamente exegética, y cita a nuestra Suprema Corte de Justicia cuando se pronunció diciendo:

(...) la primera fuente de interpretación de la ley es su letra pero además la misión judicial no se agota en ello, ya que los jueces, en cuanto servidores del derecho para la realización de la justicia, no pueden prescindir de la intención del legislador y la del espíritu de la norma; todo esto, a su vez, de manera que las conclusiones armonicen con el ordenamiento jurídico restante y con los principios y garantías de la Constitución Nacional (...) (conf. C. S. J. N., E. 171. XXII. “Estado Nacional c/ Rudaz, Martí Alejo y otra s/ nulidad de resolución”, rta. el 5/12/92) (...).

Además, el fallo trata un tema que a muchos se le escapa al tocar la materia Penal Económica. “Lo especial de la rama” en cuestión.

El Derecho Penal Tributario se encuentra en una disyuntiva, ya que muchos de sus letrados provienen principalmente de la rama penal, lo cual es incuestionablemente necesario para trabajar las causas con idoneidad. Sin perjuicio de ello, a estos letrados suelen faltarle conceptos de la materia tributaria –cruciales– para un entendimiento global del tema.

Recuerdo haber escuchado a un reconocido penalista de la ciudad de Rosario decir “Penal Tributario no es Penal”. Cuando lo dijo, lo hizo con un atisbo de menosprecio sobre la rama, aunque algo le reconoceré. Penal Tributario es una rama especial dentro del Derecho Penal, que precisa conocer conceptos y nociones que no se encuentran únicamente en libros penales, también se necesitan tributarios.

Dicho eso, el fallo toca el tema y dice:

La erosión al erario que genera la evasión impositiva produce su impacto en las

finanzas públicas en el instante mismo en que esos recursos debieron integrarse al patrimonio del Estado. Ello acuerda razonabilidad a la postura que aquí se defiende, en punto a que sea también la ley vigente al momento del hecho -que es precisamente la que refleja la realidad económica de ese tiempo, y da cuenta de la gravedad concreta del suceso- la que se aplique para juzgar tales conductas. Es ese el único parámetro válido, según el parecer de esta judicatura, que conjuga adecuada y suficientemente la gravedad del hecho según la realidad económica que lo circunda, con la ponderación social que amerita ese concreto episodio delictual. Lo contrario importa desconocer la calidad de instrumento de cambio que reviste el dinero, cuya función principal no es otra que la de homogeneizar el valor de los bienes y servicios, facilitando el tráfico mercantil.

De allí que no sea el valor nominal de la moneda el parámetro a observar en esta materia que ahora se analiza, pues de lo que se trata es de establecer el contenido disvalioso de las conductas contempladas en la ley penal tributaria, análisis que de manera alguna puede ser dissociado del valor que en términos económicos reviste en un determinado momento histórico.

No puede concluirse sin señalar que las particularidades del derecho penal económico tornan a esta disciplina jurídica un terreno fértil para que se susciten este tipo de controversias interpretativas. Ello en razón de que los delitos incluidos en ese ámbito suelen regular materias vinculadas directa o indirectamente con el devenir económico de la sociedad. De modo tal que, receptar en forma automática la aplicación del principio de retroactividad de la ley penal más benigna en estos casos implicaría, a futuro, privar al Estado de una herramienta muy valiosa para cumplir con su cometido de proveer al bien común.

Además, no puede dejar de destacarse que este tipo de interpretaciones descontextualizadas del derecho penal económico tienden a instalar una sensación de impunidad en el común de la población que considera (algunas veces, lamentablemente, con razón) que los autores de los llamados delitos de cuello blanco no suelen ser responsabilizados por sus actos criminales. Lo expuesto no debe entenderse como una exhortación a una aplicación atenuada de las garantías constitucionales para el caso de estos delitos sino que debe ser recibido como una circunstancia que, también, no debe soslayarse a los fines de

guiar la tarea interpretativa de los tribunales en pos de tutelar el principio constitucional de igualdad.

(...) el Alto Tribunal sostuvo que **“uno de los peores males que el país soporta es el gravísimo perjuicio social causado por la ilegítima afectación del régimen de los ingresos públicos que proviene de la evasión** o bien de la extensa demora en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y que, en la medida en que su competencia lo autorice, **los jueces tienen el deber de contribuir a la aminoración de esos dañosos factores y comprender que son disvaliosas las soluciones que involuntariamente los favorecen** (Fallos: 313:1420 y sus citas). Y, por ello, ha recalcado que **los magistrados deben examinar con particular estrictez la adopción de medidas que pudieran afectar el erario público pues la percepción de las rentas del Tesoro -en tiempo y modo dispuestos legalmente- es condición indispensable para regular el funcionamiento del Estado** (Fallos: 327:5521; 328:3720; 330:2186; entre muchos otros).

Luego, el fallo introduce otra institución instaurada ahora sí de manera novedosa por la ley 27.430: En su Título XI, se dispone la Unidad de Valor Tributaria (UVT). Sobre los UVT expresaré, como prólogo, que me interesa ver su aplicación y operatividad. De buenas a primeras, me resulta una opción que parece cuanto menos interesante en miras a solucionar el problema devenido por la constante inflación. Dicha figura surge inequívocamente como resultado de la preocupación del legislador por mantener una constante con respecto a la política criminal, dejando en claro dentro de su articulado la evidente finalidad de su creación.

El artículo 302 de la ley 27.430 dice:

Créase la 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** (el resaltado es propio).

El siguiente artículo intenta prever –a mi criterio– lo que serán las próximas modificaciones que el contexto inflacionario pueda generar al expresar:

(...) **A los fines de la fijación de la cantidad de UVT que corresponda en cada supuesto, se deberán contemplar**, entre otros factores y para cada parámetro monetario, la fecha en la cual fue establecido su importe, **los objetivos de política tributaria perseguidos** y la fecha de entrada en vigencia del mecanismo dispuesto por el presente Título, pudiendo proponer parámetros monetarios a ser excluidos de este régimen (...) (el resaltado es propio).

Por último, en el artículo 305 se establece de manera expresa que “[p]ara evaluar la configuración de delitos y otros ilícitos se considerará la relación de conversión entre pesos y UVT vigente al momento de su comisión”, en lo que parece ser un nuevo paradigma a la hora del entendimiento de la materia penal tributaria y la configuración de los delitos previstos.

Entonces, con tres Procuradores Generales de la Nación manteniendo una misma línea de pensamiento en lo que respecta a la manera de interpretar y aplicar el derecho, añadiendo la postura de otros magistrados a la hora de expedirse en otros fallos, creo que es argumento suficiente como para volver a debatir el tema.

CONCLUSIÓN

Mis jóvenes años en la profesión se podrían describir con una sola palabra: inquietos. Indagué, escuché y conversé con todo aquel que quisiera hablar de derecho. Escuché a catedráticos, litigantes y magistrados; todas las “voces” (o casi todas a las que pude acceder) y me di cuenta que es imposible alcanzar valoraciones enteramente objetivas. Tengo grabado escuchar abogados litigantes aseverar que muchas veces su trabajo reposa en “ganar tiempo”. Tal vez es por ello que no me conformo con esta interpretación que viene a “premiar” a quien logra dilatar el proceso.

Un argumento para pensar en disidencia con mi postura, además del fallo “Palero”, podría ser la afectación de la seguridad jurídica. Ahora bien, no lo creo así. Entiendo que el principio de aplicación de la ley penal más benigna, como ya expresé, tiene que mantenerse operativo en la órbita jurídica, pero su articulación tiene que ser para aquellos casos en donde corresponda. Dejarnos llevar por una interpretación tan exegética como limitarse a la letra cruda de la ley, pudiendo discernir sin mayores dificultades que con ello se configura, en ciertos casos, lisa y llanamente “impunidad” para quien lo proclama, no puede ser nunca el fin de las leyes.

Es de público y notorio conocimiento que en materia tributaria se suele aguardar distintas moratorias, blanqueos e inclusive modificaciones legislativas como la aquí tratada. Es verdad que en esta rama autónoma el fin último es la recaudación por parte de la hacienda pública, y es también cierto que para los casos más graves los tipos infraccionales previstos por la Ley 11.683, son superados mediante la intervención del RPT previsto. Entonces, I) si el RPT está pensado sólo para aquellos casos en donde la gravedad del hecho y los montos tenga suficiente entidad para crear un perjuicio en la actividad financiera del estado y II) si las modificaciones legislativas vienen a actualizar montos que quedan a destiempo frente a la depreciación monetaria y no criminalizar a quien no se corresponda creo modestamente que la aplicación del principio en ciertos casos es un aprovechamiento indebido de este.

Luego, al tratar la postura mayoritaria, expresé compartir la idea acerca de que las consecuencias de una justicia lenta deben ser soportadas por el estado y no por el imputado. Sin perjuicio de ello, como también desarrolle –y sin ser la finalidad del trabajo ahondar en esta parte del asunto– lo que surge de esto no es entender así una justificación, sino ver el estado de emergencia que envuelve a la justicia, saturada de causas y pobre en plantilla de empleados. El cambio tiene que ser eminente en este aspecto, por estos y otros casos.

Ahora bien, tal vez la solución venga por otras vías. Probablemente, mantener montos mínimos en nuestro RPT sea un asunto a superar (¿o tal vez ya casi superado?). La figura de la UVT, tanto como novedosa, me tiene expectante frente a su aplicación. Puede ser un gran acierto si se aplica con discrecionalidad y raciocinio, aunque aún es muy pronto para sacar conclusiones sobre ello. El derecho comparado nos puede

mostrar algunas soluciones alternativas al tema, por ejemplo, “el Derecho Alemán, *que regula la defraudación tributaria sin establecer límite cuantitativo alguno, permitiendo a los tribunales sobreeser en supuestos no graves (...)*”.¹⁶

Entonces, y para cerrar, invito a repensar la problemática. El derecho no está pensando desde su génesis para crear impunidad, la idea de justicia y equidad son las premisas equidistantes. Los aumentos de las cuantías mínimas están pensados con la clara finalidad de hacer frente a las realidades económicas imperantes y basta leer los proyectos de ley del ejecutivo en donde se deja de manifiesto.

En fin, no está a mi alcance proveer una solución definitiva. Este trabajo no tiene esa finalidad, sino manifestar mi postura. No me conforma la actitud mayoritaria y ofrezco alternativas. Es más, una ya conocida, otra tal vez más compleja -pero posible- como lo que el derecho alemán nos muestra y, por último, la novedosa institución creada por la ley 27.430 de la UVT.

La aplicación de todo principio que venga a resguardar los derechos es fundamental, sin perjuicio de ello, creo que hay dos palabras que no pueden dejarse de lado tan livianamente y creo que en ellas baso mi idea: “justicia” e “impunidad”. Opino que el fin en derecho siempre tiene que ser alcanzar el mayor sentido de justicia posible. También creo que cualquier interpretación jurídica debe estar hecha con el propósito de consagrar la mentada justicia; cualquier interpretación que genere –o pueda generar– algún tipo de impunidad es una cuestión a tratar con premura.

¹⁶ BAZA DE LA FUENTE, M. L. “El Delito Fiscal: particular referencia al artículo 305 del Código Penal”. Universidad Complutense de Madrid. Facultad de Derecho. Pág. 244/245. <http://biblioteca.ucm.es/tesis/19972000/S/0/S0027101.pdf>