

***UNA VISIÓN SUPERADORA SOBRE LA RETROACTIVIDAD DEL RÉGIMEN
PENAL TRIBUTARIO DE LA LEY 27.430***

Comisión N° 1: Procedimiento y Ley Penal Tributaria

20° Simposio sobre legislación tributaria argentina

Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CPCECABA)

17 a 19 de octubre de 2018

Autor: Leonel Alejandro Suozzi

SUMARIO:

I – Introducción.

II – Argumentos en contra de la retroactividad y las resoluciones PGN 5/2012 y 18/2018.

III – Argumentos a favor de la retroactividad y la resolución PGN 1467/2014.

IV – Jurisprudencia actual de la Cámara Federal de Casación Penal.

V – Criterio del autor.

– a) Consideraciones generales.

– b) El análisis económico-financiero.

– c) Valoración crítica de ambas posturas.

– d) Propuesta del autor y la incidencia de las llamadas “UVT”.

VI – Conclusión.

RESUMEN

Uno de los extremos indispensables para garantizar los preceptos constitucionales en materia tributaria es, sin dudas, la certeza jurídica en relación con la materia fiscal y, dentro de este universo, la regulación de las normas penales tributarias. Con la reciente sanción de la ley 27.430 se generó una gran controversia en cuanto al aumento de la base monetaria para la punibilidad respecto de los delitos asociados al Régimen Penal Tributario. Dicha ley alteró los preceptos del anterior régimen y ahora la condición objetiva de punibilidad para, por ejemplo, la evasión simple es de \$1.500.000 en lugar de \$400.000 para que rija un proceso penal (es decir, *evadiendo* menos de \$1.500.000 seguirá siendo aplicable una sanción de naturaleza infraccional, mas no penal).

Antecedentes legislativos similares (sanción de la ley 26.735 con elevación de los montos impuestos en la ley 24.769) demostraron una inclinación de la jurisprudencia hacia la postura de bastas corrientes doctrinarias que afirmaban que debía operar el principio de retroactividad de la ley penal más benigna a los fines de sobreseer a aquellos ya imputados con anterioridad a la modificación por montos comprendidos entre \$100.000 y \$400.000. Esta postura es hoy sostenida en mayor medida por el Fuero Penal Económico independientemente de los recursos y planteos que efectúa el Ministerio Público Fiscal y la AFIP (como parte querellante) en contra de la misma.

El tópico a considerar se divide pues en dos análisis: En primer lugar, si la retroactividad es realmente un criterio correcto, tanto desde el punto de vista jurídico, pero también con fundamento económico, dada la especial naturaleza de la condición objetiva de punibilidad que el legislador quiso atribuir a este tipo penal (*lege data*). En segundo lugar, y fundamentalmente, el objetivo no solo es resolver esta controversia que afecta a los ya imputados con anterioridad a la reforma sino también buscar una solución que logre eliminar, o por lo menos disminuir este conflicto en cuanto a futuras reformas legislativas (*lege ferenda*).

I - INTRODUCCIÓN

El 29 de diciembre de 2017 fue publicada en el Boletín Oficial la ley 27.430 que instauró un nuevo Régimen Penal Tributario (artículo 279) derogando, a su vez, la Ley Penal Tributaria N° 24.769 y modificatorias (artículo 280). Entre otras alteraciones de relevancia, los preceptos monetarios a partir de los cuales las conductas de evasión, aprovechamiento o apropiación indebida son consideradas delitos penales sufrieron una variación: La totalidad de estas condiciones objetivas de punibilidad se vieron incrementadas, concretamente en lo que hace a las figuras penales de los actuales artículos 1° a 7° del Régimen¹.

A los efectos de simplificar el desarrollo de este trabajo se tomará como base de análisis el delito de evasión simple, aquel que se incorpora en el art. 1 del régimen penal con la siguiente redacción: “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, evadiera 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 [sic] pesos (\$ 1.500.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se, [sic] 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.”². Como puede apreciarse, para que la conducta disvaliosa constituya un delito penal, será necesaria una evasión que supere \$1.500.000 por tributo y ejercicio anual, en lugar de los antiguos \$400.000.

Esta reciente modificación desempolvó los criterios ya sostenidos en oportunidad de la sanción de la ley 26.735, promulgada el 27 de diciembre de 2011 y que tuviera como objetivo incrementar las condiciones objetivas de punibilidad de aquellas conductas. Para el caso de la evasión simple, por ejemplo, el incremento fue de \$100.000 a \$400.000.

Efectivamente, en ese momento la mayoría de la jurisprudencia optó por el criterio de la retroactividad de la ley basada fundamentalmente en un antecedente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación³ en el que se aplicó retroactivamente el incremento de la condición objetiva de punibilidad relativa al delito de apropiación indebida de los recursos de la seguridad social.

Por su parte, los fiscales desarrollaron criterios encontrados; algunos recurriendo las sentencias que se plasmaban en línea con el criterio esgrimido y otros desistiendo de la acción. Fue así como el entonces Procurador General de la Nación, Dr. Esteban Righi, dictaminó con fecha 8 de marzo de 2012⁴, instruyendo a los fiscales con competencia en materia penal para que se opongán a la aplicación retroactiva de la ley 26.735 (art. 1 de la resolución 5/12). Posteriormente, la Dra. Alejandra Gils Carbó, quien sucedió a aquél en el cargo, con fecha 10 de julio de 2014⁵ decidió dejar sin efecto dicha Resolución (art. 1 de la resolución 1467/14).

Está claro a esta altura que la modificación legislativa en cuestión introdujo incertidumbre jurídica en una de las ramas de derecho más sensibles como es la rama penal.

Lamentablemente, la historia se repite: Variadas sentencias del fuero penal económico han aplicado en lo que va de este año 2018 la retroactividad de la Ley 27.430, habiendo sido consentida por la mayoría de los titulares de la acción; sin embargo, con fecha 21/02/2018 el Procurador General Interino, Dr. Eduardo Ezequiel Casal, emitió la Resolución N° 18/2018 PGN instruyendo a los fiscales con competencia en materia penal a que se opongan a la aplicación retroactiva de la ley 27.430 con respecto al aumento de las sumas de dinero que establecen un límite a la punibilidad de los delitos tributarios y de contrabando, con explícita referencia a aquella Resolución 5/2012 PGN.

El objetivo de esta obra es señalar los principales argumentos que ostenta cada postura, así como deducir una propuesta superadora que elimine las inequidades derivadas de esta problemática desde el punto de vista de la técnica legislativa.

II - ARGUMENTOS EN CONTRA DE LA RETROACTIVIDAD Y LAS RESOLUCIONES PGN 5/2012 Y 18/2018

En su Resolución⁶, el Dr. Righi expresó argumentos sólidos en contra de la aplicación retroactiva de la nueva ley penal:

1. “La aplicación retroactiva de la ley penal más benigna a la que se tiene derecho en 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.” De esta manera, se hace expresa alusión a la necesidad de ponderar si la valoración social de la conducta punible ha cambiado realmente o si el reproche a dicha conducta sigue siendo el mismo, ahora “actualizado” o adecuado a un contexto de depreciación monetaria característico de la República Argentina.
2. “El aumento de los montos mínimos de la Ley Penal Tributaria que dispuso 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”. A continuación, se hace referencia al mensaje de elevación del Poder Ejecutivo del proyecto de ley, en el cual se sostuvo que el ajuste propuesto propiciaba “adecuar

los importes mínimos exigidos para considerar verificada la condición objetiva de punibilidad, considerando el tiempo transcurrido desde su sanción. Ello con el fin de mantener una razonable proporción entre las distintas figuras típicas consideradas y la magnitud de la afectación del bien jurídico protegido en relación con el contenido del injusto de los diferentes delitos.”⁷ El Dr. Righi continúa expresando que “de acuerdo con la estimación –más o menos acertada- del Congreso, la moneda en la que estaban expresadas esos valores económicos se ha depreciado desde entonces en cuatro veces, lo que equivale a reconocer que el mismo valor económico corresponde hoy a una suma de pesos cuatro veces mayor”.

De la misma manera, el Dr. Casal recogió el mensaje de elevación del Poder Ejecutivo a la Cámara de Diputados del proyecto que luego se convirtió en la ley N° 27.430: “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”⁸. El destacado es adicional.

3. Antecedentes jurisprudenciales de la Corte Suprema de Justicia de la Nación⁹ dejaron en claro, si bien ante un caso en el que se estudiaba la benignidad del incremento en sanciones pecuniarias (multas), que “la prohibición constitucional de leyes penales ex post facto no hacen a la multa más onerosa, sino que mantienen el valor económico real de la moneda frente a su progresivo envilecimiento”. Más aún, la doctrina de la Corte es que “la no actualización de la multa sería violatoria de la igualdad que prescribe el artículo 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”. Así es como se llega a la conclusión de que **una sana actualización garantizaría un trato igualitario a través del tiempo cumpliendo con el mandato constitucional de aquel artículo 16**.
4. No existe contradicción con lo dispuesto en el Fallo Palero (aquel que aplicó retroactivamente el incremento de la condición objetiva de punibilidad relativa al delito de apropiación indebida de recursos de la seguridad social) pues en tal caso, la ley 26.063 tuvo como objetivo explícito el “crear un régimen integral, fundamentalmente administrativo, para el control del cumplimiento de los aportes previsionales y las contribuciones de la seguridad social, replicando en gran medida el régimen existente para el control impositivo. Junto con la creación de ese régimen, la ley incluyó una modificación del artículo 9 de la ley 24.769, en la que incorporó una distinción entre la cláusula referida a la infracción del régimen previsional y la que refiere al régimen de la seguridad social –cuando antes no había distinción-” incrementando la frontera de punibilidad respecto del último de los dos supuestos. En definitiva, el argumento es que el caso citado debe ser interpretado

como un verdadero cambio en la valoración social de la conducta delictiva y no una actualización monetaria como pareciera ser el caso de la nueva ley bajo análisis.

A estos argumentos esgrimidos por el antiguo Procurador General de la Nación, se pueden adicionar las siguientes líneas que sustentan la postura de la no aplicación de la retroactividad:

5. El monto en cuestión no forma parte de la tipicidad (elemento de todo delito penal) sino de las llamadas “condiciones objetivas de punibilidad”, las cuales no forman parte del tipo. De esta forma, cuando el artículo 2 del Código Penal establece “Si la ley vigente al tiempo de cometerse el delito fuere distinta de la que exista al pronunciarse el fallo o en el tiempo intermedio, se aplicará siempre la más benigna”, en realidad se refiere a la benignidad del tipo y no a cuestiones complementarias como condiciones objetivas de punibilidad o las llamadas “excusas absolutorias”¹⁰. Vale aclarar que las históricas discusiones que pudieran haberse suscitado entorno a la naturaleza del parámetro monetario, hoy se encuentran totalmente superadas, precisamente a partir de la modificación legislativa en comentario. El nuevo artículo 1° del Régimen califica explícitamente a dichos parámetros monetarios como “condiciones objetivas de punibilidad”: “(...) 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”. El destacado es adicional.
6. Por otro lado, es justamente la inflación el principal fundamento del anterior argumento; no se trata de un elemento de la tipicidad sino de un elemento accesorio que varía de acuerdo con cuestiones que nada tienen que ver con el delito, como ser en este caso, la adecuación a la realidad monetaria. El razonamiento es el siguiente: “Es tan penalmente reprochable la conducta de quien hoy evade \$1.500.000 como del que en el año 2011 evadía \$400.000 y éste último no debería librarse de una sanción penal como consecuencia de un tecnicismo”.
7. La literalidad del artículo 18 de la Constitución Nacional exige la irretroactividad de la ley como principio general.
8. Por último, el Fiscal en lo Penal Económico Dr. Mario Villar¹¹ recoge adecuadamente los extremos que fundamentan la exigencia de aplicar la retroactividad, fundamentalmente, aquellos basados en la valoración social-criminal que hace el legislador ante cada reforma. Cita a Günther Stratenwerth en cuanto a la retroactividad, que “corresponde si la modificación de la ley implica una transformación de la valoración ético social por parte del legislador”. Por otro lado, se refiere a que “Rosin indica que solamente se beneficia el imputado por la aplicación del principio de ley penal más benigna, si el cambio se debe a una modificación de la valoración político - criminal, pero no si se debe a un cambio de circunstancias fácticas. Y expresamente cita como ejemplo en circunstancias económicas”. Finalmente, “[e]n la misma línea podemos encontrar también en Bieshe una apreciación similar, que se

refiere a que el principio de ley más benigna rige solo cuando hay un cambio en la concepción del legislador.”

En conclusión, la interpretación económica e integral de la norma lleva a pensar que la modificación legislativa no intentó hacer más benigno a un tipo penal sino actualizar criterios monetarios que ni siquiera funcionan dentro del ámbito de la tipicidad, pues, precisamente, se desarrollan como condiciones objetivas de punibilidad susceptibles de modificación mediante criterios dinámicos.

III - ARGUMENTOS A FAVOR DE LA RETROACTIVIDAD Y LA RESOLUCIÓN PGN 1467/2014

Por su parte, quienes entienden que la nueva ley debe ser aplicada retroactivamente, suelen hacer referencia a los siguientes fundamentos:

1. El principio irrefutable que rige en materia penal de la Irretroactividad de la ley Penal como regla del artículo 18 de la Constitución Nacional, pero Retroactividad de la ley Penal como excepción cuando ésta es más Benigna de acuerdo con el artículo 2 del Código Penal, 9 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 15 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (con jerarquía constitucional)¹².
2. Se suele recurrir también al argumento *in abstracto* de que “resulta inadmisibles e injusto imponer una sanción cuando el hecho ya no es considerado delito.”¹³
3. Jurisprudencia de la CSJN¹⁴ al analizar el incremento de la condición objetiva de punibilidad en el delito contemplado en el art. 9 de la ley 24.769: Consideró que la ley debía aplicarse retroactivamente al incrementarse los montos de \$5.000 a \$10.000 respecto de la retención mensual para los tributos derivados de la seguridad social.
4. Algunos autores insistirán, como sucedió con la actualización de la Ley 24.769 en que “más allá de cuál haya sido la voluntad del actual legislador (Poder Ejecutivo junto al Poder Legislativo), lo cierto es que operó una variación de la apreciación social sobre la inconveniencia de mantener una sanción privativa de libertad para evasiones de monto tan pequeño. La ley 26.735 no implica sólo una actualización de montos, pero en el fondo tampoco deja de serlo”¹⁵.
5. La Resolución de la Procuración General de la Nación N° 1467 de 2014 finalmente dejó sin efecto la instrucción del Dr. Righi expresando que “sin perjuicio de mantener la interpretación del derecho desarrollada en la Resolución PGN N° 5/12, a fin de lograr un uso eficiente de la actividad procesal y evitar dispendios jurisdiccionales vanos, la situación descripta” (refiriéndose a las más de 500 presentaciones ante la CSJN, en los que las partes acusadoras impugnan decisiones adversas de la Cámara Federal de Casación Penal) “aconseja dejar sin efecto la instrucción dictada, en la medida

en que obliga a todos los fiscales a impugnar las decisiones de los tribunales que propician una posición contraria a la ofrecida allí”.

IV – JURISPRUDENCIA ACTUAL DE LA CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL

Como se verá en el apartado V – a) la Corte Suprema de Justicia de la Nación no ha tratado el popular caso “Soler”, fundado en el artículo 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. Es decir, no remitió siquiera al conocido fallo “Palero” para sostener la retroactividad. Sin embargo, el Máximo Tribunal especializado en materia penal ha tenido la oportunidad de expedirse a lo largo de estos pocos meses de vigencia de la Ley 27.430. Al día de la presentación del presente, solo dos de las cuatro Salas han tenido la oportunidad y decisión de expedirse¹⁶ y lo han hecho de forma categórica: Lamentablemente, no existe coincidencia entre estas salas pues se han expedido de forma diametralmente opuesta.

La **Sala III** decidió aplicar la norma vigente al momento de la comisión de los hechos por entender que la Ley 27.430 no debe aplicarse retroactivamente. Se trató de siete ocasiones en las que estudió el delito de evasión simple y uno sobre apropiación indebida de los recursos de la seguridad social, a saber:

<u>Fecha</u>	<u>Carátula</u>	<u>Datos de la Causa</u>	<u>Delito</u>
07/08/2018	FREGA, LILIANA ESTER S/RECURSO DE CASACIÓN	CPE 001320/2008/TO01/CFC001	Evasión IVA y Ganancias 2005
06/08/2018	DENUNCIADO: JANTSON GASTAMINZA, SH Y OTROS s/EVASION SIMPLE TRIBUTARIA QUERELLANTE: AFIP-DGI	FPO 005415/2014/CFC001	Evasión IVA y Ganancias 2012
06/08/2018	Principal en Tribunal Oral TO01 - IMPUTADO: ROMERO, JORGE DANIEL Y OTRO s/INFRACCION LEY 24.769	CPE 000698/2014/TO01/CFC001	Evasión IVA y Ganancias 2008
12/07/2018	Principal en Tribunal Oral TO01 - IMPUTADO: JAWOR, NATALIA Y OTROS s/INFRACCION LEY 24.769 DENUNCIANTE: AFIP - DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA Y OTRO	CPE 000982/2014/TO01/CFC001	Evasión IVA y Ganancias 2009
06/07/2018	IMPUTADO: LOPEZ, PABLO RAUL s/INFRACCION LEY 24.769 DENUNCIANTE: ADMINISTRACIÓN GENERAL DE INGRESOS PÚBLICOS - D.G.I.	FSM 064726/2017/CFC001	Evasión IVA y Ganancias 2012, 2014 y 2015
02/07/2018	Incidente Nº 5 - IMPUTADO: RAMIREZ, RAUL ALBERTO s/INCIDENTE DE FALTA DE ACCION	CPE 001754/2012/TO02/5/CFC003	Evasión IVA 2008 y 2009
27/06/2018	IMPUTADO: GRIGUOLI, NAZARIO ARIEL Y OTROS s/EVASION SIMPLE TRIBUTARIA DENUNCIANTE: AFIP	FSM 015542/2017/CFC001	Evasión IVA y Ganancias 2014 y 2015
27/06/2018	IMPUTADO: GALETTI, CARLOS ANTONIO Y OTROS	FRO 051000313/2000/CFC001	Apropiación Indebida Recursos de la Seguridad Social

Más allá de los fundamentos enumerados en el apartado II, algunos de los argumentos adicionales más valiosos previstos en cada uno de aquellos precedentes se relacionan con lo siguiente:

1. La Sala hace referencia al conocido fallo “AFIP c. Intercorp S.R.L. s/ejecución fiscal”, en el que la CSJN reconoció 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). “Esa directriz que viene impuesta por la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ciertamente nos impone el deber de examinar con la mayor razonabilidad –dentro del marco constitucional estricto-, la aplicación de la normativa vinculada a la política criminal esbozada por el legislador para la protección de la renta pública, extremo que también nos persuade del acierto de la solución que hemos de proponer en este acuerdo”.* El destacado es adicional.
2. Por otro lado, recordando sus propios decisorios en oportunidad de la sanción de la Ley 26.735, que “*inveteradamente hemos sostenido que las modificaciones a los montos dinerarios en los artículos correspondientes en la ley penal tributaria no son más que actualizaciones, que no comporta una ley penal más benigna.* Dicho criterio es el que dejáramos sentado en numerosos precedentes de esta Sala, entre los que cabe destacar las causas n° 16.062 ‘*Quiroga, Patricio Romualdo y otros s/ recurso de casación*’, reg. n° 1728/12, rta. el 04/12/2012; n° 15.902 ‘*Yapur, Carlos Alberto s/recurso de casación*’, reg. n° 1762/12, rta. el 11/12/2012; n° 518/13 ‘*Di Leva, Antonio y Di Leva, Ileana Verónica s/recurso de casación*’, reg. 2018/13, rta. el 24/10/2013, entre muchas otras”.
3. Finalmente, concluye en cada uno de los fallos mencionados que “una hermenéutica distinta, so pretexto del *in dubio pro reo* y del principio de la ley penal más benigna -no aplicables al caso como ya se ha visto-, **serviría en lo sucesivo para alentar a los penalmente perseguidos a que intenten la mayor dilación posible de las pesquisas y procedimientos con el fin de procurar que cualquier eventual reforma legal posterior pueda interpretarse al menos de manera indirecta**, como desincriminatoria de una conducta inequívocamente dolosa, cumplida y constatada antes de dicha modificación legislativa”. El destacado es adicional.

Por su parte, **la Sala IV** también posee un criterio claro y es opuesto al mencionado. Los fundamentos son mayormente los esgrimidos en el apartado III de este trabajo y se han expresado en diversos casos asociados al delito de apropiación indebida de tributos (artículo 6 de la Ley 24.769, reemplazado por el art. 4 del nuevo Régimen Penal), apropiación indebida de los recursos de la seguridad social (artículo 9, hoy reemplazado por el art. 7) y evasión simple (artículo 1 de ambos regímenes), a saber:

<u>Fecha</u>	<u>Carátula</u>	<u>Datos de la Causa</u>	<u>Delito</u>
15/08/2018	Principal en Tribunal Oral TO01 - IMPUTADO: MOISÁ, JULIO ALBERTO Y OTRO s/INFRACCION LEY 24.769	CPE 000361/2009/TO01/CFC001	Evasión Impuesto a las Ganancias 2004
08/08/2018	Incidente Nº 5 - IMPUTADO: MALEWICZ, PEDRO RAFAEL s/INCIDENTE DE FALTA DE ACCION	CPE 000047/2015/TO01/5/CFC001	Apropiación Indevida Recursos de la Seg. Social
07/08/2018	Legajo Nº 1 - DENUNCIANTE: REMOLDI, ROMINA NN: RECUBRIMIENTOS TEXTILES ARGENTNOS Y OTRO s/LEGAJO DE CASACION	FSM 55333/2017/1/CFC1	Apropiación Indevida Impositivo
01/08/2018	Legajo Nº 5 - IMPUTADO: COSTA GONZALEZ, JUAN EDUARDO s/LEGAJO DE CASACION	CPE 000167/2016/TO01/5/CFC001	Apropiación Indevida Recursos de la Seg. Social
13/07/2018	Principal en Tribunal Oral TO01 - IMPUTADO: TERRAROSA, FRANCO DANIEL s/EVASION SIMPLE TRIBUTARIA QUERELLANTE: AFIP DGI	FPA 091002134/2011/TO01/CFC001	Evasión Impuesto a las Ganancias 2002
26/06/2018	Legajo Nº 1 - QUERELLANTE: ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS IMPUTADO: HGOBURU, JOSE PEDRO Y OTROS s/LEGAJO DE CASACION	FMP 032005255/2007/2/1/CFC001	Evasión Impuesto a las Ganancias 2004
19/06/2018	Principal en Tribunal Oral TO01 - IMPUTADO: GARCIA, MONICA NOEMI s/EVASION SIMPLE TRIBUTARIA	FRO 051000522/2012/TO01/CFC001	Evasión Impuesto a las Ganancias 2008
18/06/2018	Incidente Nº 3 - QUERELLANTE: AFIP IMPUTADO: SACCANI VIRGINIO LUIS Y OTRO s/INCIDENTE DE FALTA DE ACCION	FSM 000659/2013/TO01/3/CFC002	Evasión Impuesto a las Ganancias 1999
18/04/2018	IMPUTADO: MITRE, ROSA TERESA (AGROPECUARIA PETITTI S.A.) s/INFRACCION LEY 24.769 DENUNCIANTE: AFIP - DGI	FCB 010684/2014/CFC001	Evasión Impuesto a las Ganancias 2012
20/03/2018	Incidente Nº 3 - IMPUTADO: DIWAN, ARIEL ALBERTO s/INCIDENTE DE FALTA DE ACCION	CPE 000067/2015/3/CFC001	Apropiación Indevida Recursos de la Seguridad Social

V - CRITERIO DEL AUTOR

a) CONSIDERACIONES GENERALES

Como criterio personal, me encuentro plenamente identificado con la primera de las dos posturas explicadas: la no aplicación retroactiva de la nueva ley, aun cuando en ciertos casos pueda ser objetivamente más benigna. Esta opinión se expresa, sin perjuicio de entender que (como se verá en los próximos apartados) lo que genera la incertidumbre jurídica no es la interpretación de la ley sino la técnica legislativa en sí adoptada.

Por supuesto, hago míos todos los argumentos vertidos y considero que los fundamentos a favor de la retroactividad no cuentan con gran asidero: Cada uno de los puntos indicados es refutado por los argumentos explicados respecto de la no retroactividad.

Sin embargo, me interesa profundizar el análisis de la decisión de la entonces procuradora Dra. Gils Carbó, la cual puede replicarse en breve por quien en definitiva vaya a ocupar el cargo de Procurador General de la Nación en lo

próximo: Como pudo observarse, la Dra. basa su decisión en el inmenso volumen de impugnaciones que sufrieron las presentaciones del Ministerio Público que intentaron mantener el criterio sentado en la Resolución PGN N° 5/12, sin adherir en cuanto al fondo de la cuestión (lo cual resulta claro cuando expresa “sin perjuicio de mantener la interpretación del derecho desarrollada en la Resolución PGN N° 5/12¹⁷). Ahora bien, dicha decisión se funda exclusivamente en la resolución de la Corte Suprema de Justicia de la Nación¹⁸ de febrero de 2014, en la cual se limitó a declarar inadmisibile el recurso extraordinario interpuesto por el Agente Fiscal, pero con el único sustento legal del art. 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación¹⁹. Es decir, **la Corte decidió no tomar el caso basada en una cuestión eminentemente técnico-procesal y sin sentar un criterio claro sobre el fondo del asunto.** Asimismo, es sabido que es criterio del Alto Tribunal que el rechazo de una apelación federal con la sola invocación del citado artículo “*no importa afirmar la justicia o el acierto de la decisión recurrida sino que, por no haber hallado en la causa elementos que tornen manifiesta la presunta arbitrariedad invocada, el Tribunal decide no pronunciarse sobre el punto*” (conf. Fallos: 322:3217; 323:86; 325:2431 y 2432; 327:5395 y 5448; y S. 148. XL “*Sorroche Viuda de Marzano, Mirta c/ La Buenos Aires Compañía de Seguros y otros*”). En definitiva, todavía no contamos con la decisión sustancial del máximo tribunal respecto de esta problemática, y la controversia no puede hacer otra cosa que agravarse.

b) EL ANÁLISIS ECONÓMICO-FINANCIERO

Sin perjuicio de lo expuesto precedentemente, me permito efectuar a continuación diversos cálculos que demostrarán las distorsiones jurídicas que trae aparejada esta falta de regulación y, más aún, la constante contradicción entre los Órganos Judiciales y del Ministerio Público Fiscal.

Considero que es indispensable entender que el concepto de un “actuar reprochable por evasión” debe ir ajustándose al paso del tiempo: La calidad del daño o “disvalor al bien jurídico protegido” (que en este caso es la Hacienda Pública) no es tan grande hoy si hablamos de evasión por \$400.000, pero sí lo es al considerar esa misma evasión por el ejercicio 2012 por ejemplo. **Desde este punto de vista entonces (y nuevamente), la solución sería la Irretroactividad de la ley Penal Tributaria, pues no se buscó dotar de mayor benignidad al tipo sino, precisamente, dejar intacto el espíritu de la anterior ley:** De aquí que sea imprescindible remitirse al índice de inflación como el más relevante a la hora de estudiar si se trató de una verdadera actualización monetaria.

Ante todo, se expone a continuación un cuadro comparativo de los umbrales monetarios que sirven de condición objetiva de punibilidad para cada uno de los tipos penales que han sufrido un incremento a raíz del plexo normativo en cuestión, así como su medición porcentual:

Variación Regímenes Penales	dic-11	dic-17	-
Tipo penal (articulado actual)	Ley 24.769	Ley 27.430	Incremento
Evasión tributaria Simple (art. 1) -anual-	\$ 400.000,00	\$ 1.500.000,00	275%
Evasión tributaria Agravada según monto (art. 2, inc. a) -anual-	\$ 4.000.000,00	\$ 15.000.000,00	275%
Apropiación Indevida de beneficios fiscales (art.3) -anual-	\$ 400.000,00	\$ 1.500.000,00	275%
Evasión tributaria Agravada especial (art. 2, incs. b y c) -anual-	\$ 800.000,00	\$ 2.000.000,00	150%
Apropiación Indevida de tributos (art. 4) -mensual-	\$ 40.000,00	\$ 100.000,00	150%
Evasión Rec. Seg. Soc. Simple (art. 5) -mensual-	\$ 80.000,00	\$ 200.000,00	150%
Evasión Rec. Seg. Soc. Agravada según monto (art. 6 inc. a) -mensual-	\$ 400.000,00	\$ 1.000.000,00	150%
Evasión Rec. Seg. Soc. Agravada especial (art. 6 inc. b) -mensual-	\$ 160.000,00	\$ 400.000,00	150%
Aprovechamiento Indevida Rec. Seg. Soc. (Art. 7) -mensual-	\$ 20.000,00	\$ 100.000,00	400%

Como puede observarse, todos los tipos penales han sufrido un incremento que no supera el 275%, con excepción del aprovechamiento indebido de los recursos de la seguridad social (art. 7 -antiguo art. 9 de la Ley 24.769-). Sin embargo, este resulta ser un caso especial en lo que hace al objeto de esta obra, dado que, tal como sucede en el aprovechamiento indebido de tributos (art. 4 -antiguo art. 6 de la Ley 24.769-), existe además de una condición objetiva de punibilidad, una condición temporal que debe cumplirse para la configuración del delito. En ambos casos, se requiere que las retenciones o percepciones efectivamente ejercidas, no se ingresen al Fisco en un plazo que se ha incrementado de 10 días hábiles a 30 días corridos.

Como conclusión, y teniendo en cuenta que el análisis no puede ser parcializado a los fines de no crear una virtual “tercera ley” (en un todo de acuerdo con el antecedente “Revello”)²⁰, **los arts. 4 y 7 del nuevo texto deberían ser a priori aplicados retroactivamente pues, en su integralidad, son más benignos para el contribuyente.** Aquí, poco importa el análisis económico pues es más que suficiente el entendimiento de que el legislador ha dejado de interpretar como penalmente reprochable una demora de solo 10 días hábiles, cambiando indefectiblemente la valoración ético-social del supuesto y exigiendo así aplicar (incluso retroactivamente) la nueva redacción.

Para el resto de los delitos, y retornando al parámetro de la inflación, es justamente este criterio de la evolución de los precios el que la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas²¹ lleva adelante al ordenar “expresar los estados contables en moneda del poder adquisitivo de la fecha a la cual corresponde”, y toda vez que surja alguno de estos hechos: “corrección generalizada de los precios y/o de los salarios”, “los fondos en moneda argentina se invierten inmediatamente para mantener su poder adquisitivo”, “la brecha existente entre la tasa de interés por las colocaciones realizadas en moneda argentina y en una moneda extranjera, es muy relevante”, “la población en general prefiere mantener su riqueza en activos no monetarios o en una moneda extranjera relativamente estable”²².

De esta manera, el índice de inflación resulta el criterio pertinente para adecuar la condición objetiva de punibilidad en cada momento, y así detectar si existió en el periodo comprendido entre las sanciones de ambas leyes (diciembre de 2011 a diciembre de 2017) una variación del **275%** que justifique el incremento de \$400.000 a \$1.500.000 respecto de, por ejemplo, la evasión simple. Como es sabido, Argentina ha sufrido, a través de la intervención del Instituto Nacional de Estadísticas y Censos (INDEC) ejercida a partir del año 2007, un serio daño en lo que hace a la determinación certera de la evolución de precios. Sin embargo, se pueden destacar las siguientes estimaciones:

1. La variación del índice de precios según cálculos promedios de consultoras privadas recogidos por Diputados Nacionales de Frente Renovador, GEN, Libres del Sur, Partido Justicialista y Partido Socialista (el llamado, "IPC Congreso") implicó un incremento del **511,39%**²³ en el periodo diciembre de 2011 a diciembre de 2017.
2. La variación del mismo índice de precios según una de las consultoras privadas más recurridas a nivel global en lo que hace a los índices latinoamericanos, fue del **346%**²⁴.
3. La variación del mismo índice de precios efectuado en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires reflejó, en un periodo aún más corto (julio 2012 a diciembre de 2017), un **341,30%**²⁵ de incremento.

En definitiva, se observa una depreciación monetaria bastante superior al 150% y/o 275% que involucra la modificación a la antigua ley penal tributaria.

Esta cuestión es fácilmente confirmada por otros índices vinculados a los aspectos económicos y financieros propios de la adopción de un tipo penal con condición objetiva de punibilidad:

1. La variación en el tipo de cambio peso/dólar, ha observado un incremento del **351%**²⁶.
2. La variación de los promedios salariales de empleo registrado, no registrado y de empleo público arrojan un salto del **360%**, siempre en el periodo diciembre de 2011 a diciembre de 2017²⁷.
3. El incremento de la recaudación fiscal nacional total, quizás uno de los factores más vinculados al bien jurídicamente tutelado de los tipos penales en cuestión, fue en dicho periodo de **385%**²⁸.

Por lo expuesto, se torna así evidente (y confirmado científicamente, desde el punto de vista económico) que el legislador solo ha querido adecuar los valores a la realidad monetaria del país, mas no otorgarle mayor benignidad al tipo penal en cuestión: En tal caso habría decidido, mínimamente, un incremento de la condición objetiva de punibilidad que sobrepasare el 340% (el más bajo de los índices detallados). **Aún más, y avanzando sobre una interpretación en términos relativos, el actual Régimen Penal Tributario derivado de la Ley 27.430 resulta ser más gravoso que la ley 24.769** pues, en términos reales, aquel que actualmente evada \$1.500.001, susceptible de ser reprochado penalmente, genera un perjuicio a la hacienda pública que la ley

modificada dispensaba de toda pena. Ello, teniendo en cuenta que \$1.500.000 de diciembre de 2017 equivalen, luego de retraerlos al 340% (por tomar conservadoramente el índice de actualización de precios y otras variables económicas más pequeño que se ha encontrado), a solo \$340.909,09²⁹, monto inferior al umbral de \$400.000 establecido por la derogada Ley 24.769.

Esta conclusión representa el fundamento principal para exigir la búsqueda de una solución alternativa al método legislativo que se viene adoptando hace décadas, y que materializa serias inequidades en la materia.

c) VALORACIÓN CRÍTICA DE AMBAS POSTURAS

Si bien, reitero, adhiero a la no aplicación de la retroactividad de la Ley 27.430, a continuación, se tratará de demostrar que en cualquiera de los dos supuestos el legislador atenta gravemente contra el artículo 16 de la Constitución Nacional: La discusión por la retroactividad o no retroactividad solo tiene sentido cuando nos encontramos (como es el caso) ante un supuesto estático de modificación legislativa, el cual adelanto, considero erróneo. **A menos que la modificación legislativa contemple los parámetros que se expondrán en el título V –d), cualquiera de las posturas adoptadas generará injusticias y violaciones constitucionales, principalmente al Principio de Igualdad.**

En primer lugar, para los que creen que debe aplicarse la retroactividad de la ley, se debe tener en cuenta que aquel que evadió \$400.001 en el año 2011, por ejemplo, ha desarrollado una conducta más gravosa que el que evadió \$1.500.001 en el año 2017 y así se ha demostrado con el análisis económico anterior: Los \$400.001 a diciembre de 2011 demuestran un valor actualizado a diciembre de 2017 de:

1. \$2.445.560 según el "IPC Congreso": $\$400.001 \times (1+511,39\%)$
2. \$1.784.004 según inflación de Consultora "MIT Sloan": $\$400.001 \times (1+346\%)$
3. \$1.765.204 según inflación medida por CABA: $\$400.001 \times (1+341,30\%)$
4. \$1.804.004 según variación del tipo de cambio dólar: $\$400.001 \times (1+351\%)$
5. \$1.840.004 según variación de salarios: $\$400.001 \times (1+360\%)$
6. \$1.940.004 según variación de recaudación fiscal nacional: $\$400.001 \times (1+385\%)$

Sin embargo, para estos autores, el que evadió \$400.001 a diciembre de 2011 (constituyendo, a valores actualizados al tiempo de la reforma, una afectación a la Hacienda Pública de, por lo menos, **\$1.765.204**) debe quedar libre por retroactividad de la ley penal más benigna y condenar al que, al mismo tiempo de la reforma, evadió **\$1.500.001**. Por supuesto, la distorsión se acentúa más y más a medida que pasa el tiempo.

Por otro lado, aun sosteniendo que no debe aplicarse la retroactividad de la ley dado que los nuevos valores se refieren a cuestiones inflacionarias, por más razonable que sea aquella idea, exige asimismo comprender que el verdadero error se encuentra en hacer estático al incremento monetario de las condiciones objetivas de punibilidad y no en qué método de interpretación respecto de la retroactividad basarse: De esta forma, la inequidad se proyecta no solo respecto de los imputados con anterioridad a la reforma (como fue explicado en el anterior párrafo), sino también cuando comparamos las conductas de diversos sujetos que hayan evadido con posterioridad a ella y esto no se soluciona con una fallo a favor de la irretroactividad. A esta altura, es evidente que no es lo mismo evadir \$1.500.001 en el año 2018 que hacerlo apenas un año más tarde: El que evadió \$1.500.001 en el año de entrada en vigencia de la reforma generó una conducta punible más disvaliosa que el que lo hará en el ejercicio fiscal inmediato siguiente y, sin embargo, a ambos se le aplicará la misma escala penal³⁰.

Es decir, la modificación legislativa estática de la condición objetiva de punibilidad no puede ser una solución, aun adoptando el criterio correcto de no considerar a dicha actualización como un concepto que le otorgue benignidad al tipo penal, pues aplicar la misma ley en cada ejercicio fiscal que concluya en un contexto de economía inflacionaria, como sin dudas es la argentina, generará una afectación al principio de igualdad: Aquel que evada nominalmente (para continuar con el ejemplo) \$1.500.001, de aquí en más será imputado con igual criterio pero sin considerar que su conducta es cada vez menos lesiva al bien jurídico tutelado (la erario público) a medida que pase el tiempo y no contemos con una nueva, e ineficientemente permanente, modificación legislativa.

d) PROPUESTA DEL AUTOR Y LA INCIDENCIA DE LAS LLAMADAS “UVT”

En definitiva, y más allá del actual interrogante en el fuero penal económico relativo a las causas en trámite, el problema de la interpretación de la ley no sería necesario si se optare por un método legislativo acorde a nuestra coyuntura inflacionaria.

Considero que sería útil adoptar un criterio objetivo que ajuste la condición objetiva de punibilidad (hoy en \$1.500.00) periodo tras periodo para evitar inequidades y violaciones al principio de igualdad: Más allá de la sanción de nuevas leyes, insisto en que es indudable que no es lo mismo evadir \$1.500.000 hoy que apenas el mes que viene.

Por supuesto, el mayor desafío ahora es lograr algún índice respetable y técnicamente confiable para ajustar los valores nominales. Si bien hace algunos años esta premisa resultaba imposible dada la verdadera destrucción de los sanos métodos estadísticos que propiciaba el INDEC, el inicio del año 2016 ha traído buenas noticias³¹ en el sentido de la transparencia y sinceramiento de las estadísticas oficiales para adecuarse a la realidad. Siendo este el caso, el índice de inflación del INDEC (Índice de Precios al Consumidor -IPC-) podría constituir un buen criterio de actualización de la condición objetiva de punibilidad.

Por otro lado, es interesante tener en cuenta también que uno de los índices más certeros desde el punto de vista técnico, operativo y hasta de política fiscal podría ser el coeficiente que mida la evolución de la recaudación fiscal. Por lo menos a nivel nacional, es abundante la información relativa al incremento de los ingresos públicos derivados de factores tributarios. Solo se requiere ingresar a la página web oficial de la Administración Federal de Ingresos Públicos³² para obtener un detallado análisis comparativo de la recaudación fiscal. Asimismo, esta forma de actualizar la condición objetiva de punibilidad se adecua más al tipo penal y al bien jurídico tutelado. De hecho, se podrían dividir los índices por tributo y aplicar para cada caso de evasión un coeficiente distinto (ya sea que se esté evadiendo Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a las Ganancias, Recursos de la Seguridad Social, etc.). Además, y considerando que el régimen penal, desde el año 2011, encuadra en sus tipos penales a la evasión relativa a fiscos provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, se podrán eventualmente aplicar índices específicos según el grado de afectación que la conducta punible ejerza sobre la hacienda pública local de cada jurisdicción. En cualquier caso, y si se quisieran simplificar las cosas (y quizás también para evitar distorsiones de ingresos fiscales esporádicos o vinculados con circunstancias ajenas incluso a nuestro país, como sería el caso de las retenciones por exportaciones agropecuarias), es sabido que el IVA es uno de los impuestos que más se alinea con los precios al consumidor final, por lo que su variación siempre sería un buen parámetro aplicable a cualquier tipo de tributo.

Para concluir, vale la pena dedicar algunas líneas a la legalidad de la actualización de la condición objetiva de punibilidad. Algunos autores podrían pensar que estos límites monetarios son verdaderos componentes del tipo penal y por ello deberían ser certeros sin posibilidad de estar “atados” a un evento impredecible como ser la inflación o la variación en la recaudación. Pues bien, más allá de la llamada “Teoría del Delito”, en este caso particular estas condiciones objetivas de punibilidad son estrictamente económicas y por lo tanto fácil es sostener que las mismas no forman parte del tipo sino que son accesorios que permiten adecuar a la realidad la conducta que el legislador quiso reprochar en la fría letra de la norma. Además, tal como se explicó, el nuevo Régimen Penal Tributario no ha dejado dudas al respecto en mérito de su artículo 1 *in fine*, confirmando la idea de que aquellos umbrales monetarios son, sin más, condiciones objetivas de punibilidad.

Además, lo anterior se justifica mediante dos hechos objetivos y pacíficamente aceptados:

1. La legislación penal tributaria anterior a la ley 24.769 (ley 23.771 promulgada el 27 de febrero de 1990) contenía **condiciones objetivas de punibilidad vinculadas con los montos evadidos, así como un mecanismo de actualización de las sumas de dinero respectivas**. Por ejemplo, su artículo 2º, que tipificaba la evasión del pago de tributos y el aprovechamiento indebido de beneficios fiscales por obligaciones tributarias que excedieran la suma de diez millones de australes, expresaba que "los montos establecidos en este artículo, se actualizarán mensualmente conforme la variación que experimente el índice de precios mayoristas nivel general que publique el INDEC, tomando como

base el índice de diciembre de 1989". Asimismo, la ley 23.871 incorporó como párrafo final de ese artículo que el "Ministerio de Educación y Justicia será la autoridad de aplicación a los fines de la actualización mensual de los montos establecidos en el presente artículo. Ante la omisión administrativa, el juez de la causa practicará la actualización en cada caso". Es decir, la actualización monetaria en materia penal (fundamentalmente penal tributaria) fue histórica y pacíficamente aceptada por doctrina y jurisprudencia; el hecho de su eliminación en la modificada ley 24.769 (la que estableció montos fijos nominales) tuvo que ver con la conocida ley de convertibilidad (ley 23.928) que expresamente imponía una prohibición absoluta de regímenes de actualización monetaria con el propósito de prevenir el retorno de altas tasas de inflación. Es decir, por un tecnicismo legal el método legislativo fue modificado y ahora contamos con los inconvenientes objeto de esta obra y que está permitiendo que, en definitiva, ciertos sujetos que han desarrollado una conducta punible extremadamente gravosa (como ser la evasión de \$ 1.500.000 en el año 2012) queden en libertad mientras que otros, con una conducta claramente menos lesiva (evasión de \$1.500.001 en el periodo fiscal 2018) se encuentren imputados. Considero que la prohibición a la indexación no debe ser un límite a la lógica forma de legislar cuando de condiciones de punibilidad económicas se trata, volviendo a los criterios de la ley original.

2. Por otro lado, algo similar sucede con el método adoptado en lo que hace a la **figura de contrabando** en nuestra legislación. "Así, por ejemplo, en el Código Aduanero, se instituyen patrones para atemperar el efecto de la desvalorización de la moneda mediante la que se expresan las penas de multa, como por ejemplo, mediante la utilización de pautas tales como el perjuicio fiscal, el valor en plaza o en aduana de la mercadería objeto de delito, o el valor imponible. Para estos supuestos, el artículo 884 de dicho cuerpo legal explica cómo la multa debe ser fijada a la fecha de configuración del delito y, en caso de no poder precisársela, que se deberá acudir a los importes vigentes al momento de su constatación actualizados de acuerdo con determinados parámetros otorgados por el organismo oficial específico en la materia. En similar sentido, el artículo 953 del Código Aduanero, regula modificaciones periódicas automáticas de acuerdo con índices oficiales de los montos que sirven en el artículo 947 como 'límites monetarios' para determinar cuándo un hecho de contrabando o su tentativa debe ser considerado una infracción aduanera de contrabando menor"³³. Nuevamente, nos encontramos ante otra justificación de la viabilidad jurídica y técnica de ajustar las condiciones objetivas de punibilidad a los índices pertinentes. En este caso, el método se plasma y se encuentra vigente en el plexo normativo, aunque no posee aplicación práctica, nuevamente por la interpretación de la mencionada Ley 23.928, cuyos fundamentos se basan en condiciones económicas que han quedado atrás, hace ya muchos años.

Teniendo en cuenta todo lo expuesto, resulta obligatorio recordar que la propia Ley 27.430 previó la posibilidad de aquella actualización mediante la creación de la "**Unidad de Valor Tributario**"³⁴ que funcionaría como una unidad de

medida de valor homogénea a los efectos de determinar los importes fijos, escalas, sanciones y todo otro parámetro monetario contemplado en las leyes de tributos, incluidos explícitamente aquellos del “Régimen Penal Tributario (art. 302). Por supuesto, tal situación mantiene a los operadores de esta disciplina tan especial expectantes del proyecto de ley que el Poder Ejecutivo Nacional debe elaborar y remitir al Congreso Nacional con anterioridad al 15 de septiembre del corriente en el que se establezca la cantidad de UVT correspondiente a cada uno de los parámetros monetarios previstos (a la fecha de esta obra, todavía no se conocen sus pormenores).

Este instituto permitiría resolver la mayoría de los inconvenientes expuestos en esta obra. Por supuesto, será necesario estudiar en detalle el alcance y aplicación práctica de la actualización: cuestiones como la aplicación diaria, mensual o anual; el índice a aplicar; la retroactividad del método incluso para normas anteriores a la sanción de la Ley 27.430, entre otros.

Por su parte, y si bien el artículo 304 dispone que el índice a tomar es el relacionado a la variación de precios al consumidor del INDEC, una nueva ley nacional tendrá la capacidad de adecuar el criterio a índices vinculados más estrechamente al bien jurídicamente tutelado como los sugeridos previamente, si el legislador lo estima pertinente.

No debe dejar de destacarse la previsión quizás más importante de este título de la Ley 27.430, incluida en el art. 307, que soslaya el gran obstáculo mencionado anteriormente a propósito de la ley de convertibilidad: “Las disposiciones de este Título se encuentran exceptuadas de lo dispuesto en los artículos 7° y 10 de la ley 23.928 y sus modificatorias”.

VI - CONCLUSIÓN

Esta obra logró expresar los principales argumentos a favor y en contra de la interpretación legislativa que intenta aplicar retroactivamente la ley 27.430, beneficiando a los imputados en las condiciones descriptas. Sin embargo, también intentó demostrar que esta discusión resulta irrelevante pues el problema radica en la técnica legislativa utilizada al momento de sancionar el Régimen Penal Tributario. Cualquiera sea el caso, debe ponderarse la afectación a la Hacienda Pública y en qué medida la conducta evasiva se reconfigura monetariamente año tras año.

Vale destacar que, si bien el Congreso Nacional pareciera haber perdido una nueva oportunidad para ajustar el erróneo método legislativa, ratificando la torpe redacción y profundizado sus efectos en el nuevo Régimen Penal Tributario de la llamada “reforma tributaria”³⁵, el título XI de la Ley 27.430 permite esperar la sanción de una sana ley nacional que imponga un adecuado régimen de actualización de la condición objetiva de punibilidad y elimine por fin los grandes problemas asociados.

En conclusión, lograr un ajuste objetivo, previamente definido, que adecúe la criminalidad del acto haciendo uso de las disciplinas económicas, es lo que le falta a nuestro plexo normativo para acabar definitivamente con tantas discrepancias doctrinarias y jurisprudenciales. Por supuesto, esto traerá

aparejada la necesaria y válida discusión relativa a qué índice de actualización utilizar y demás elementos determinantes que incidan de cada figura penal.

BIBLIOGRAFÍA Y OTRAS FUENTES

- BONZON RAFART, Juan Carlos - Vidal Albarracín, Héctor G., Trabajo publicado en la *Revista de Tributación de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales*, Nro. 1, Sep. 2005, Ps 115 y ss.
- CORNEJO COSTAS, Emilio, *Modificación de la ley penal tributaria: ¿Pueden las causas en trámite no beneficiarse con esta ley?*, en Centro de Información del estudio Lisicki Litvin. Disponible en: <http://www.llyasoc.com.ar/View/2490/modificacion-de-la-ley-penal-tributaria-pueden-las-causas-en-trmite-no-benefici.aspx>. Fecha de consulta: Octubre de 2014.
- Datos de las mediciones “Online and official Price indexes: Measuring Argentina’s inflation” (MIT Sloan Research Paper No. 4975-12) de Alberto Caballo. Disponible en <https://calculadoradeinflacion.com/> Fecha de consulta: mayo de 2018.
- Datos estadísticos de ingresos públicos nacionales (AFIP). Ver <http://www.afip.gob.ar/estudios/> Fecha de consulta: mayo de 2018.
- Datos oficiales del INDEC según serie histórica en https://www.indec.gob.ar/nivel4_default.asp?id_tema_1=3&id_tema_2=38&id_tema_3=111 Fecha de consulta: mayo de 2018.
- Datos oficiales del IPCBA (evolución del Nivel General, de los bienes y de los servicios. Julio de 2012 / marzo de 2018) - Estadísticas y Censos de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Disponible en <http://www.estadisticaciudad.gob.ar/eyc/?p=27386> Fecha de consulta: mayo de 2018.
- Datos oficiales del IPC Congreso, según http://www.ambito.com/diario/economia/banco-de-datos/bd_eco_inflaci%C3%B3n_congreso.asp Fecha de consulta: mayo de 2018.
- Dictamen Fiscal ante la CSJN en causa "Soler, Diego s/recurso de casación", p. 13.
- ECHEVARRÍA, Marcelo h., *El delito de apropiación indebida de los recursos de la Seguridad Social*, en mheabogados.com, 23/02/2018.
- Fallo: “Denunciado Jantson Gastaminza, SH y otros s/ evasión simple tributaria” (FPO 5415/2014/CFC001) – 6 de agosto de 2018.

- Fallo: “Denunciante Remoldi, Romina NN: Encubrimientos Textiles Argentinos y otros s/ legajo de casación” /FSM 55333/2017/1/CFC1 – 7 de agosto de 2018.
- Fallo: “Frega, Liliana Ester s/ recurso de casación” (CPE 1320/2008/TO01/CFC001) – 7 de agosto de 2018.
- Fallo: “Imputado Costa Gonzalez, Juan Eduardo s/ legajo de casación” (CPE 167/2016/TO01/5/CF001) – 1 de agosto de 2018.
- Fallo: “Imputado Diwan, Ariel Alberto s/ incidente de falta de acción” (CPE 67/2015/3/CFC001) – 20 de marzo de 2018.
- Fallo: “Imputado Galetti, Carlos Antonio y otros” (FRO 51000313/2000/CFC001) – 27 de junio de 2018.
- Fallo: “Imputado García, Mónica Noemí s/ evasión simple tributaria” (FRO 51000522/2012/TO01/CFC001) – 19 de junio de 2018.
- Fallo: “Imputado Griguoli, Nazario Ariel y otros s/ evasión simple tributaria” (FSM 15542/2017/CFC001) – 27 de junio de 2018.
- Fallo: “Imputado Hegoburu, José Pedro y otros s/ legajo de casación” (FMP 32005255/2007/2/1/CFC001) – 26 de junio de 2018.
- Fallo: “Imputado Jawor, Natalia y otros s/ infracción ley 24.769” (CPE 982/2014/TO01/CFC001) – 12 de julio de 2018.
- Fallo: “Imputado López, Pablo Raúl s/ infracción Ley 24.769” (FSM 64726/2017/CFC001) – 6 de julio de 2018.
- Fallo: “Imputado Malewicz, Pedro Rafael s/ incidente de falta de acción” (CPE 47/2015/TO01/5CFC001) – 8 de agosto de 2018.
- Fallo: “Imputado Mitre, Rosa Teresa (Agropecuaria Petitti S.A.) s/ infracción ley 24.769” (FCB 10684/2014/CFC001) – 18 de abril de 2018.
- Fallo: “Imputado Ramírez, Raúl Alberto s/ incidente de falta de acción” (CPE 1754/2012/TO02/5/CFC003) – 2 de julio de 2018.
- Fallo: “Imputado Romero, Jorge Daniel y otro s/ infracción ley 24.769” (CPE 698/2014/TO01/CFC001) – 6 de agosto de 2018.
- Fallo: “Imputado Sacconi Virginio Luis y otros s/ incidente de falta de acción” (FSM 659/2013/TO01/3/CFC002) – 18 de junio de 2018.
- Fallo: “Imputado Terrarosa, Franco Daniel s/ evasión simple” (FPA 91002134/2011/TO01/CFC001) – 13 de julio de 2018.

- Fallo: “Palero, Jorge Carlos s/ recurso de casación” (Fallos 330:4544) – 23 de octubre de 2007.
- Fallo: “Soler, Diego s/recurso de casación” (S.765, L. XL VIII) – 18 de febrero de 2014.
- Fallo: “Sorroche Viuda de Marzano, Mirta c/ La Buenos Aires Compañía de Seguros y otros” (330:496) - 6 de marzo de 2007.
- Mensaje de elevación del Poder Ejecutivo: Cf. Cámara de Diputados de la Nación, Sesiones Extraordinarias 2011, Orden del Día N° 6, p. 4.
- Mensaje 379/1 O, expediente 3-PE-20 I O, inicio Diputados, del 17 de marzo de 2010 (Modificación del proyecto original de reforma del Poder Ejecutivo Nacional).
- Mensaje 2017/126 A PN-PTE, del 15 de noviembre de 2017, (proyecto de Reforma Tributaria).
- Nota Periodística: *Misión de la OCDE toma examen al Indec sobre los avances en el sistema estadístico*, Artículo periodístico en Infobae, 17/04/2018. Disponible en <https://www.infobae.com/economia/2018/04/17/mision-de-la-ocde-toma-examen-al-indec-sobre-los-avances-en-el-sistema-estadistico/> Fecha de consulta: mayo de 2018.
- Resolución N° 17 de la F.A.C.P.C.E.
- Resolución PGN N° 5/2012.
- Resolución PGN N° 1467/2014.
- Resolución PGN N° 18/2018.
- SCHURIG, Harry, *Ley Penal Tributaria: actualización y retroactividad*, En Revista de Derecho Tributario (IJ-LXIV-749), 12/06/2012.
- Tipo de cambio oficial según Banco Nación de la República Argentina. Ver: http://www.bna.com.ar/bp/bp_cotizaciones.asp?op=m.

-
- (1) Sin perjuicio de lo cual esta nueva norma incorporó una condición objetiva de punibilidad a la figura de “simulación dolosa de pago/cancelación de obligaciones” para la cual no existía umbral monetario alguno en la anterior ley.
 - (2) Art. 1 del Régimen Penal Tributario derivado del art. 279 de la Ley 27.430. Disponible en <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/305000-309999/305262/norma.htm>
Fecha de consulta: mayo de 2018.
 - (3) “Palero, Jorge Carlos s/ recurso de casación” (Fallos 330:4544) – 23 de octubre de 2007.
 - (4) Resolución PGN N° 5/2012.
 - (5) Resolución PGN N° 1467/2014.
 - (6) Op. Cit. – Cita N° 3.
 - (7) Cf. Cámara de Diputados de la Nación, Sesiones Extraordinarias 2011, Orden del Día N° 6, p. 4.
 - (8) Mensaje 2017-126-A PN-PTE, del 15 de noviembre de 2017, página 27. Disponible en <https://zuletasintecho.files.wordpress.com/2017/11/mensaje-nc2b0-126-2017.pdf> Fecha de consulta: mayo de 2018.
 - (9) Fallos 315:923 –postura que los jueces Belluscio y Petracchi habían postulado con anterioridad, al emitir sus votos en la sentencia de Fallos 310:1401-.
 - (10) BONZON RAFART, Juan Carlos - Vidal Albarracín, Héctor G., Trabajo publicado en la *Revista de Tributación de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales*, Nro. 1, Sep. 2005, Ps 115 y ss.
 - (11) VILLAR, Mario A., *La sucesión de leyes penales y su integración en relación con la conducta típica*, En *Revista Argentina de Derecho Penal y Procesal Penal* (IJ-LXVI-873), 28/12/2012. Disponible en <http://www.ijeditores.com.ar/articulos.php?idarticulo=63873&print=2> Fecha de consulta: mayo de 2018.
 - (12) ECHEVARRÍA, Marcelo h., *El delito de apropiación indebida de los recursos de la Seguridad Social*, 23/02/2018, Disponible en <http://misionesopina.com.ar/modificacion-del-regimen-penal-tributario-ley-27-430-y-el-delito-de-apropiacion-indebida-de-los-recursos-de-la-seguridad-social/> Fecha de consulta: mayo de 2018.
 - (13) CORNEJO COSTAS, Emilio, *Modificación de la ley penal tributaria: ¿Pueden las causas en trámite no beneficiarse con esta ley?*, en Centro de Información del estudio Lisicki Litvin (2014).
 - (14) Me refiero al mencionado caso “Palero”. Op. cit. – Cita N° 2.
 - (15) SCHURIG, Harry, *Ley Penal Tributaria: actualización y retroactividad*, En *Revista de Derecho Tributario* (IJ-LXIV-749), 12/06/2012.
 - (16) Sin perjuicio de que la Sala 2, en Causa “Giudici, Daniel Ángel s/recurso de casación” (FRO 61000222/2012/TO1/2/CFC1), ante un decisorio del Tribunal Oral en lo Criminal Federal de Santa Fe que declaró la extinción de la acción penal por aplicación retroactiva de la ley 27.430 y que fuera casado por el Ministerio Público Fiscal, decidió desestimar el recurso declarándolo “mal concedido”. Esta declaración es el criterio que impera en la Sala en cuestión, sin analizar la cuestión de fondo.
 - (17) Quinto párrafo de los considerandos de la Resolución PGN 1464/14.

-
- (18) "Soler, Diego s/recurso de casación" (S.765, L. XL VIII) – 18 de febrero de 2014
- (19) Art. 280 del C.P.C.C.N. parte pertinente: "Cuando la Corte Suprema conociere por recurso extraordinario, la recepción de la causa implicará el llamamiento de autos. La Corte, según su sana discreción, y con la sola invocación de esta norma, podrá rechazar el recurso extraordinario, por falta de agravio federal suficiente o cuando las cuestiones planteadas resultaren insustanciales o carentes de trascendencia."
- (20) CSJN, 21/11/06, «Revello, Carlos Agustín y otros s/Abuso de autoridad -causa nº 10.503-», R. 1972.XLI
- (21) Resolución N° 17 de la F.A.C.P.C.E.
- (22) Si bien es claro que alguno, sino todos estos incisos se encuentran cumplidos en la realidad actual argentina, es el Consejo la institución que indica a los matriculados cuándo se configuran los mismos para aplicar el ajuste por inflación. Sin embargo, el mismo tiene estableciendo, ya desde el año 2001, que "se entiende que el país presenta un contexto de estabilidad monetaria" (Modificación del año 2001 del C.P.C.E.C.A.B.A.)
- (23) Datos oficiales del IPC Congreso, según http://www.ambito.com/diario/economia/banco-de-datos/bd_eco_inflaci%C3%B3n_congreso.asp Fecha de consulta: mayo de 2018.
- (24) Datos de las mediciones "Online and oficial Price indexes: Measuring Argentina's inflation" (MIT Sloan Research Paper No. 4975-12) de Alberto Caballo. Disponible en <https://calculadoradeinflacion.com/> Fecha de consulta: mayo de 2018
- (25) Datos oficiales del IPCBA (evolución del Nivel General, de los bienes y de los servicios. Julio de 2012 / marzo de 2018) - Estadísticas y Censos de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Disponible en <http://www.estadisticaciudad.gob.ar/eyc/?p=27386> Fecha de consulta: mayo de 2018.
- (26) Tipo de cambio oficial según Banco Nación de la República Argentina al 27/12/2011 y 29/12/2017: 4.30 y 19,45 respectivamente. Ver: <http://www.bna.com.ar/#billetes> Fecha de consulta: mayo de 2018.
- (27) Datos oficiales del INDEC según serie histórica en https://www.indec.gob.ar/nivel4_default.asp?id_tema_1=3&id_tema_2=38&id_tema_3=111 Fecha de consulta: mayo de 2018.
- (28) Datos oficiales de la Administración Federal de Ingresos Públicos. Disponibles en <http://www.afip.gob.ar/institucional/estudios/> Fecha de consulta: mayo de 2018.
- (29) Precisamente, los \$340.909,09 incrementados en 340% arrojarán la condición objetiva de punibilidad actual de \$1.500.000.
- (30) Claro que, para aliviar la inequidad, el Juez, en proceso de individualización de la pena podrá interpretar como más cercano al mínimo al primer caso y más cercano al máximo de la escala, al segundo. Sin embargo, no es un razonamiento que la jurisprudencia haya explicitado a través de los años.
- (31) *Misión de la OCDE toma examen al Indec sobre los avances en el sistema estadístico*, Artículo periodístico en Infobae, 17/04/2018. Disponible en <https://www.infobae.com/economia/2018/04/17/mision-de-la-ocde-toma-examen-al-indec-sobre-los-avances-en-el-sistema-estadistico/> Fecha de consulta: mayo de 2018.
- (32) Op. Cit. – Cita N° 26.
- (33) Dictamen Fiscal ante la CSJN en causa "Soler, Diego s/recurso de casación", p. 13 (Fallo Op. Cit. – Cita N° 17).

(34) Título XI de la Ley 27.430.

(35) Más allá de loables modificaciones que sí resultan adecuadas, por ejemplo: claridad de que la Ley 24.769 carecía (monto mínimo de evasión por comprobantes apócrifos para el agravante), coherencia con el nuevo régimen de infracciones de la Ley 11.683 (ver artículo 46.ter y complemento con el art. 10 del nuevo Régimen Penal Tributario), entre otros.