

## Ley Penal Tributaria: actualización y retroactividad

Por Harry Schurig<sup>1</sup>

### **I.- Introducción**

La reciente ley 26735 (BO 28/12/11) modificatoria del régimen penal tributario argentino ha desatado en los pocos días su vigencia una acalorada discusión sobre la constitucionalidad de sus disposiciones y plantea una serie de interrogantes respecto a la futura aplicación práctica.

El revuelo doctrinario generado, junto a una jurisprudencia variada, resulta ser un campo ideal para que en los próximos tiempos se desarrollen un sinnúmero de debates y análisis referidos a las ventajas o inconvenientes del nuevo ordenamiento. Es considerada por algunos como una reforma muy conveniente y esperada, para otros tiene modificaciones “plausibles y otras evidentemente inconvenientes” y algunos la catalogan como una norma con “*incongruencias jurídicas*” fruto de “*un procedimiento alejado de todo respeto constitucional republicano y democrático*”<sup>2</sup>. Principalmente se cuestiona la ausencia de un debate profundo entre las distintas fuerzas políticas y organismos y profesionales especializados en la materia.

El nuevo régimen introduce importantes modificaciones a la ley 24.769 denominada Régimen Penal Tributario. Son ellas:

- Inclusión de los fiscos provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires dentro del bien jurídico protegido.
- Actualización (elevación) de los montos consignados para las distintas figuras penales.
- Incorporación de una nueva figura de evasión agravada por el uso de facturas apócrifas.
- Incorporación de un nuevo delito fiscal común, consistente en la adulteración de sistemas informáticos.
- Establecimiento de la responsabilidad de las personas jurídicas con sanciones adicionales
- Eliminación de la posibilidad de extinguir la acción penal por pago.
- Eliminación de la facultad del fisco de no efectuar en determinados casos la denuncia penal.
- Imposibilidad de aplicar la suspensión del juicio a prueba (*probation*) para los delitos de esta ley y los del Código Aduanero.
- Establecimiento de normas procesales administrativas y judiciales.

Nos proponemos en estas breves líneas, analizar algunos aspectos vinculados a la actualización de los montos y su efecto en material penal.

### **II.- Actualización por incremento de los montos consignados para las distintas figuras penales.**

La ley penal tributaria 24.769 estableció un monto mínimo en el diseño de las distintas figuras evasión de tributos y de recursos de la seguridad social, con la finalidad de seleccionar conductas y punir únicamente a los grandes evasores, dejando reservada a la esfera infraccional las inconductas tributarias de menor relevancia. Ello generó desde su

---

<sup>1</sup> El presente trabajo se enmarca en el proyecto de investigación “*Cuestiones tributarias fundamentales en la radicación de empresas en la Argentina y el Mercosur*” que el autor desarrolla en el INSOC-UADE.

<sup>2</sup> Díaz Vicente O., *Análisis preliminar de la reforma de la ley penal tributaria*, en *Práctica Profesional*, La Ley, Bs. As., 2012-157, p. 36.

implantación, un fraccionamiento en la doctrina agrupándose por un lado a quienes consideran a estos montos “una condición objetiva de punibilidad” y por otro, para quienes constituyen un “elemento objetivo del tipo”.

La cuestión no resulta meramente dogmática o teórica en tanto, reforma de por medio y, teniendo en cuenta que la totalidad de los montos han sido duplicados o cuadruplicados, se plantea la duda respecto a si la nueva norma pasaría a desincriminar conductas anteriormente tipificadas o no, las cuales quedarían impunes por aplicación del principio referido.

### **III.- El principio de ley penal más benigna: fundamentos.**

Siendo que en el Derecho Penal la regla es la irretroactividad de la ley (establecido en el art. 18 de la Constitución Nacional) y que las normas sólo rigen para el futuro, quedando las conductas reguladas por la ley vigente al momento de su comisión, la aplicación retroactiva de una ley penal se presenta como una excepción, cuyas justificaciones no siempre son analizadas en profundidad.

Esta garantía se encuentra actualmente consagrada tanto a nivel legal (art. 2 del Código Penal) como en disposiciones supralegales con jerarquía constitucional (art. 9 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y ap. 1 art. 15 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos), las que refieren a “una ley más benigna” y a “una pena más leve” respectivamente<sup>3</sup>.

En un trabajo anterior hemos abordado cuáles podrían ser los fundamentos ético-morales y jurídico-práctico que justifican la aplicación de este principio de retroactividad de la ley penal más benigna, agrupándolos en tres criterios cuyo empleo por separado pueden conducir a resultados disímiles: el de la variación en la consideración social de la condena, el de la utilidad en la aplicación de la pena y finalmente el criterio de la asimilación de condiciones.<sup>4</sup>

El más utilizado ha sido el primero –el cambio de valoración social respecto de la reprobación del hecho-, que se traduce en la inadmisibilidad de imponer o mantener una sanción cuando el hecho ya no se considera delito o cuando la pena resulta desproporcionada respecto a la menor gravedad del hecho conforme la apreciación social<sup>5</sup>, vale decir cuando vulnera los principios materiales de proporcionalidad y necesidad de la pena.

### **IV.- Excepciones a la aplicación del principio**

#### **IV. a.- Normas procesales**

En base a esta idea fuerza, se fueron definiendo algunos particularismos de su aplicación concreta. Se consideró que la modificación de normas de naturaleza procesal (aunque en el caso concreto beneficiara al reo), no se encontraba alcanzada por el principio de “ley penal” más benigna, en tanto que las normas de forma sólo regulan (ampliando o restringiendo) la actividad de los órganos de persecución penal, pero no expresan un juicio de disvalor con relación al ilícito o a su culpabilidad<sup>6</sup>.

<sup>3</sup> Este principio adquirió anteriormente rango constitucional durante el tiempo que se encontró vigente el art. 29 de la Constitución Nacional de 1949.

<sup>4</sup> Schurig, Harry y Gottifredi, Silvina, *La norma penal más benigna y otras cuestiones vinculadas al régimen penal cambiario*, en *IV Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero*, 1º ed., Errepar, Bs. As., 2011, p. 134 §IV.b.

<sup>5</sup> Ver dictamen del Procurador General en la causa *Torea, Héctor s/recurso de casación*, S.C. T.404: L. XLII, del 8/11/06 y sus citas.

<sup>6</sup> Conf. dictamen del Procurador General en la causa *Torea, Héctor* antes cit., donde se sostuvo que una nueva ley procesal que abrevia los plazos de prescripción de la acción penal (por eliminación de supuestos de interrupción del

#### IV. b.- Normas temporales

Las normas penales temporales y de excepción -cuya vigencia se encuentra limitada de antemano a un determinado plazo o, respectivamente, su subsistencia depende del mantenimiento de circunstancias excepcionales - tampoco quedarían incluidas, dada -como vimos- la ausencia de variación en la consideración social del hecho punible.

Con independencia de que la existencia y validez de este tipo de normas es discutida por la doctrina, lo cierto es que en la práctica pueden encontrarse numerosos ejemplos. Más conflictivo resulta el caso de aquellas normas que dictadas en situaciones de excepción y para regir por un tiempo limitado, por inacción legislativa, mantienen una indebida vigencia en el tiempo, transformándose en permanentes<sup>7</sup>.

Estas normas temporales usualmente disponen la inaplicabilidad del principio de retroactividad de la ley penal más benigna, con la finalidad de evitar que -justamente- por el reducido tiempo de vigencia que se estima tendrán, su posterior derogación no deje impune las conductas en ella previstas. Básicamente, se pretende de este modo evitar que el régimen de diluya, pues de lo contrario sabiendo la ausencia de pena futura, la norma no tendría en la sociedad los efectos disuasorio buscados sobre las conductas que se quiere evitar.

En la causa "Cristalux", la Corte reconoció que el principio de ley penal más benigna goza de rango constitucional por lo que no podría ser simplemente dejado de lado por el legislador nacional al incluir una cláusula derogatoria de este principio con respecto a algunos delitos. No obstante, lejos de rechazarse la existencia de leyes temporales o de emergencia, el fallo ratificó que estas normas por su naturaleza constituyen legítimas excepciones a la aplicación del principio de retroactividad de la ley penal más benigna<sup>8</sup>.

Tal afirmación se basó en que esta garantía consagrada a nivel internacional debe ser interpretada conforme al principio de buena fe (art. 31 de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados) y las pautas hermenéuticas específicas contenidas la Convención Americana sobre Derechos Humanos (art. 29) y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (art. 5). De allí que adquieran particular importancia los trabajos preparatorios de

---

cómputo del plazo) no constituye ley penal más benigna. Se dijo que, si bien la gravedad de la figura penal puede incidir en el plazo de prescripción, la modificación operada luego en este plazo, no necesariamente traduce una variación en la gravedad o desvalor del hecho punible. La reducción de los plazos de prescripción puede deberse a un sinnúmero de otras causales, tales como considerar por el legislador que ahora se cuenta con mayores medios para resolver en menor tiempo los pleitos, focalizar recursos en las causas más relevantes o urgentes, etc., pero todos ellos con vigencia hacia el futuro. Lo contrario -sostiene- implicaría desalentar "*cualquier nueva decisión de progresar en la satisfacción del derecho a un plazo razonable, acortando los plazos de prescripción, para no pagar el precio que casos importantes terminen 'prescribiendo retroactivamente'.*"

En similar sentido se había expresado anteriormente la Corte Suprema, haciendo suyo los argumentos expuestos por el Procurador General, en la causa *Constanzo, José Luis; Fernández, Alejandro Salvador y Rodríguez, Juan Antonio s/robo calificado automotor*, del 1/12/88, *Fallos* 311:2473. Allí se consideró que la eliminación como prueba -por una nueva norma- de la declaración prestada por el imputado en sede policial, obedeció solamente a *razones de política legislativa* que generó modificaciones en *normas de carácter procesal* sin efectos sobre las garantías de igualdad y defensa en juicio, en tanto "*no se vislumbra su influencia respecto de la tipicidad o de la pena aplicable*".

<sup>7</sup> De allí la duda, si corresponde seguir considerándolas normas de excepción atento las razones que motivaron su dictado, o por el contrario una norma común y permanente, no por su diseño originario sino por la realidad de su aplicación. Cualquiera de las opciones implicará efectos jurídicos indeseados y contradictorios, pues en realidad, poseen ambas naturalezas o ninguna a la vez, o una y otra en distintos segmentos temporales de su vigencia.

<sup>8</sup> CSJN, *Cristalux S.A. s/ley 24.144*, 11/04/06, *Fallos*: 329:1053. Aquí la Corte Suprema cambió el criterio sentado en el precedente "Argenflora" que fuera ratificado en "Ayerza". Esta vez adhirió en su mayoría a la disidencia vertida por el Juez Petracchi en oportunidad de resolver el precedente *Ayerza, Diego Luis s/ infracción al régimen cambiario*, 16-04-1998, *Fallos* 321:824.

este último, al contemplarse a las leyes especiales, temporales o de emergencia como supuestos en los cuales es posible no aplicar el principio de retroactividad de la ley penal más benigna<sup>9</sup>.

Por su parte lo resuelto en la causa Docuprint, no modificó lo antes expuesto. Sólo generó dudas sobre el alcance conceptual de lo que debería entenderse como “*modificación sustancial*” de un régimen a efectos de diferenciar entre normas temporales y permanentes<sup>10</sup>.

Es interesante destacar que esta interpretación ha tenido matices en otra jurisprudencia. En una disidencia parcial en la causa “Torea”, luego de efectuarse un relato histórico del principio de ley penal más benigna y las salvedades reconocidas en leyes temporarias y de excepción, se concluyó que por el nivel constitucional del principio no podría hoy admitirse ningún tipo de limitación, debiéndose aplicar “*toda la legislación que, con posterioridad a la comisión del delito la ley disponga la imposición de una pena mas leve*”<sup>11</sup>. Lo dudoso, radica en que este voto es del 2007, mientras que luego en la causa “Docuprint” citada (2009), al remitirse sin salvedad alguna a la disidencia de “Ayerza”, se ratificó nuevamente la excepción para el caso de leyes temporales.

#### **IV. c.- Normas complementarias de leyes penales**

La técnica legislativa, ofrece la posibilidad al legislador para integrar el conjunto de normas vinculadas a la aplicación de una figura delictual. Una de esas situaciones la constituyen las leyes penales en blanco, en las cuales existe una norma (ley) que “legisla específicamente sobre la sanción (pena), refiriéndola a acciones prohibidas cuya particular conformación, a los efectos de la aplicación de aquélla, deja librada a otras disposiciones a las cuales se remite”. El tipo penal abierto es una de las denominadas “normas imprecisas”, incrimina una gama difusa de conductas, que si se utilizan en forma abusiva, conspiran y

---

<sup>9</sup> El caso “Cristalux” versaba sobre una infracción al Régimen Penal Cambiario, el que se estructura en torno a una ley penal en blanco. La invocación de la ley penal más benigna se había formulado respecto de una norma de complemento (el Decreto 530/91) a través de la cual había dejado sin efecto la obligación de ingresar y negociar divisas en el mercado de cambios. El Máximo Tribunal consideró aplicable el principio de ley penal más benigna dado que la norma sustituida (aunque complementaria) no era una norma temporal o de excepción, sino una norma *permanente* y que, su sustitución implicó una modificación sustantiva del régimen legal hasta entonces vigente.

<sup>10</sup> En la causa “Docuprint S.A.s/ley 24.144”, 28/07/09, Expte. D. 385. XLIV, se discutía si con relación al Régimen Penal Cambiario, una simple modificación (más laxa) en los plazos de ingreso y liquidación de divisas también podía ser alcanzada por el principio de ley penal más benigna. La Corte Suprema aceptó esa postura al remitir a los argumentos vertidos en el fallo “Cristalux” que a su vez reenvían a la disidencia del Dr. Petracchi en la causa “Ayerza”.

El problema es que mientras en “Cristalux” la modificación normativa era “sustancial”, incidiendo sobre la naturaleza de las normas en juego al tornarlas “permanentes”, en “Docuprint” se trató de una simple variación de plazos.

Las derivaciones jurídicas de esta última jurisprudencia no son claras hasta la fecha. Algunos autores consideran a consecuencia de ello que cualquier modificación normativa que ocurra en las normas complementarias del régimen penal cambiario deben ser consideradas “sustanciales”, pero esta afirmación contradeciría los propios argumentos expuestos en las disidencias vertidas en “Ayerza”, que sostenían que la variación de las leyes temporales o de excepción no quedan alcanzadas por el principio de ley penal más benigna, y sólo los cambios sustanciales que amplían el ámbito de libertad de los particulares, consecuencia de un cambio en la política económica del país y de la sustitución de normas permanentes. En otras palabras, no puede utilizarse este mismo argumento para resolver de manera opuesta, pues resulta autocontradictorio.

<sup>11</sup> Véase al respecto la disidencia parcial del Dr. Lorenzetti (consid. 5º y 6º) en la causa *Torea, Héctor s/recurso de casación*, S.C. T.404: L. XLII, del 11/12/2007. Allí se expresó que “... este Tribunal admitió la mencionada doctrina en el caso de leyes temporarias o de excepción o extraordinarias (Fallos 247:402; 250:205; 251:44; 253:93) que rigen para un período determinado y que fundaban la derogación del principio en razones de prevención general. La discusión al respecto carece hoy de sentido, puesto que, en función del inc. 22 del art. 75, las disposiciones de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (art. 9) y del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (art. 15) adquirieron jerarquía constitucional y no admiten excepciones legales”.

afectan el principio de legalidad y seguridad, ya que impiden al sujeto conocer y diferenciar lo que está permitido de lo que está prohibido.

En la causa “Ayerza” citada, el voto de Petracchi se encargó expresamente de aclarar que el principio de ley penal más benigna no es indiscriminadamente aplicable a las leyes penales en blanco. Diferenció por un lado el supuesto de las normas complementarias que condicionan la aplicación de una sanción penal y que por ende se transforman en una ley penal, en tanto interesa la situación total de la cual dependa la pena; de aquella variación de los complementos administrativos de naturaleza eminentemente variable<sup>12</sup>.

Sobre este punto la doctrina tampoco es unánime y los alcances de lo que debe entenderse por norma complementaria o que “condicione la pena” son difusos.

#### **IV. d.- Normas que modifican mínimos cuantitativos**

Otra de las excepciones a la aplicación del principio de ley penal más benigna, lo constituye –según varios autores– las modificaciones que sólo alteran el quantum de la conducta punible, en tanto se entiendan como condiciones objetivas de punibilidad. Estas se encuentran fuera del tipo penal y actúan como presupuestos para la punibilidad, por lo que no necesitan ser alcanzadas por el conocimiento o posibilidad de conocimiento del sujeto. Su aplicación, resulta independiente de la “culpabilidad” del autor y suelen considerarse meros requisitos de *perseguidibilidad* del delito, que refieren al derecho procesal penal y no al derecho penal. De allí que su variación, al no modificar el tipo penal, queda fuera del alcance de este principio, debiéndose mantener la punición para estas conductas conforme la ley vigente al tiempo de la comisión del delito.

Por el contrario, quienes entienden que los montos consignados en las leyes penales tributarias constituyen elementos del tipo, lo asimilan a un elemento fundamental de su construcción, caracterizador de la conducta reprimida, alcanzado por la volición del autor. Consecuentemente un incremento en los montos mínimos desincrimina las conductas que anteriormente fueron punibles.

Finalmente, enrolados en una visión más definitoria, otros autores consideran que el carácter de elemento del tipo o de condición objetiva de punibilidad de los montos mínimos resulta irrelevante, dado que el principio de ley penal más benigna debe inexorablemente aplicarse, atento la jurisprudencia existente y el carácter de orden público de las normas que lo estatuyen.

En la materia penal tributaria, una doctrina y jurisprudencia significativa se inclina por considerar a los montos dinerarios como condiciones objetivas de punibilidad<sup>13</sup>. Téngase presente que el propio mensaje de elevación de la ley 26.735 le asignó esta naturaleza con la intención de dar justamente por terminada esta discusión<sup>14</sup>.

Nuestro máximo Tribunal, tiempo atrás tuvo la oportunidad de expedirse en relación a la ley 26.063 que -entre otras modificaciones- elevó los montos mínimos fijados en el art. 9 de

<sup>12</sup> Similar análisis fue efectuado en el voto en disidencia de los Dres. Fayt, Boggiano y Bossert.

<sup>13</sup> Al respecto puede verse el detalle de autores y casos en ambos sentidos realizado por Bonzón Rafart, Juan Carlos, *La ley penal más benigna en su relación con los montos dinerarios por la ley 24.769 y su reciente modificación legal*, en *Práctica Profesional*, La Ley, Bs. As., 2012-158, p. 14.

<sup>14</sup> Ello se hizo con la intención de justificar la no aplicación del principio de ley penal más benigna. Ahora bien, siendo que el texto aprobado de la ley 26.735 no incluyó la referencia a la no aplicación de este principio, podría caber la duda de si finalmente “el legislador” también varió su concepción acerca de la naturaleza de los mínimos monetarios.

la Ley Penal Tributaria que tipifica la apropiación indebida de recursos de la seguridad social. Allí consideró sin más, aplicable el principio de ley penal más benigna<sup>15</sup>.

Si bien con ello parecería que la cuestión referida al efecto que genera la modificación del *quantum* en la Ley Penal Tributaria estaría resuelto, es igualmente necesario realizar una serie de observaciones.

La reforma al citado art. 9° por la ley 26.063 tuvo por objetivo principal en aquél momento combatir la evasión previsional, instaurando un régimen más estricto de control de la actividad laboral y del ingreso de los recursos de la seguridad social<sup>16</sup>. De allí que el incremento del monto mínimo consignado en el artículo 9 se produjo con la finalidad de limitar la actividad punitiva del Estado a aquellas conductas que representasen un verdadero peligro para el bien jurídicamente protegido y de esta forma emplear con mayor eficiencia los recursos del Estado. Por otra parte, la reforma amplió la figura penal de la apropiación indebida de recursos de la seguridad social, incluyendo tanto a los empleadores como a los agentes de retención o percepción.

Por el contrario, el mensaje de elevación de la reciente ley 26.735 expresó que: *"... se propicia adecuar los importes mínimos exigidos para considerar verificada la condición objetiva de punibilidad, considerando el tiempo transcurrido desde su sanción..."* y que *"... el aumento del monto fijado como condición objetiva de punibilidad en los distintos ilícitos contemplados, no dará lugar a la aplicación del principio de la ley penal más benigna. Ello, en atención a que no entraña una modificación de la política criminal en la materia, sino exclusivamente una adecuación cuantitativa que mantiene incólume la decisión punitiva fijada por el legislador respecto de dichos ilícitos, sin establecer nuevos rangos de eximición penal"*.

La magnitud final del incremento de los montos mínimos fijados en las figuras penales atendió principalmente a la relación peso-dólar, estableciéndola en una magnitud de 1 a 4 conforme la fluctuación del tipo de cambio operado. Esta proporción a la fecha se encuentra superada, al existir hoy un tipo de cambio superior a 4,3 veces.

Algunos autores a fin de constatar si esta nueva reforma se trataba solamente de una mera "adecuación cuantitativa", compararon el índice inflacionario (IPMNG) generado entre diciembre de 1996 (fecha de dictado de la Ley 24.769) hasta marzo de 2010, arrojando una variación entre 109,95 a 408,34, es decir de 3,713869941. De allí que para la figura de la evasión simple, el nuevo tipo penal tendría que ascender de \$100.000 a \$371.386,99. Por el contrario, el tope propuesto en el proyecto de ley se fijó en \$1.000.000<sup>17</sup>.

---

<sup>15</sup> En la oportunidad el máximo Tribunal hizo suyos los argumentos del Procurador General considerando que era aplicable *"...al caso en forma retroactiva esta ley que ha resultado más benigna para el recurrente de acuerdo a lo normado por el artículo 2 del Código Penal, en tanto que la modificación introducida importó la desincriminación de aquellas retenciones mensuales menores a dicha cifra, entre las que se incluyen las que conformaron el marco fáctico original de la pena impuesta al apelante que, de ser mantenida, importaría vulnerar aquel principio receptado en los tratados internacionales con jerarquía constitucional a las que se ha hecho mención (Fallos: 321:3160; 324:1878 y 2806 y 327:2280)"*. CSJN, "Palero, Jorge Carlos s/recurso de casación", P.931.XLI, del 23/10/2007.

<sup>16</sup> Durante el debate parlamentario en la Cámara de Senadores de la Nación, el senador Capitanich afirmó que la finalidad de la nueva normativa consiste en *"combatir la evasión fiscal y, en este caso, previsional... esta reforma que se propicia tiene por objeto lograr un combate frontal a la evasión en materia de seguridad social, específicamente respecto de lo que se denomina el empleo informal o en negro"* (Cámara de Senadores de la Nación, sesión del 9/11/05).

<sup>17</sup> Vainstein, José E., *La denuncia penal tributaria y el Régimen de Presunciones de la Ley 11.683*, en *Separata Temática*, Instituto de Estudios Tributarios, Aduaneros y de los Recursos de la Seguridad Social (AFIP), n° 12, año 2-2011.

En materia de recursos de la seguridad social, si se hubiera considerado la variación de salarios publicada por el INDEC entre el 2001 al 2011, el incremento debió ser de 5,17 veces<sup>18</sup>.

Si bien el texto definitivo de la ley aprobada por el Congreso dejó de lado el monto de \$1.000.000 para llevarlo sólo a \$400.000 y descartó también el contenido propuesto en el artículo 17 bis (que expresamente impedía la aplicación del principio de ley penal más benigna<sup>19</sup>), caben ciertas dudas respecto a qué ocurriría cuando el legislador necesita solamente actualizar los aspectos cuantitativos de normas frente desfasajes económicos.

## V.- Actualización normativa vs. ley penal más benigna

La pregunta radica en si se puede actualizar un norma penal en sus montos mínimos cuando éstos hayan quedado desactualizados y, a la vez evitar que los procesos en curso queden sin castigo. ¿La impunidad es el costo de tener una legislación penal actualizada?<sup>20</sup>

Como dijimos, los montos mínimos fueron estatuidos con la finalidad de focalizar la acción represiva del Estado en las causas más importantes de evasión, evitando abarrotar los juzgados con procesos de menor significancia. Se trasunta la idea de que la sociedad vea en la norma un medio de castigar con dureza al gran evasor de manera ejemplificadora y no, que aquella se convierta únicamente en un instrumento de presión recaudatoria mediante el terror social.

Si sostenemos que con relación a la ley 26.735 debe indudablemente aplicarse el principio de ley penal más benigna, sin importarnos la verdadera voluntad del legislador (punición más severa, valoración social, cambio de la política económica, etc.), nos estaremos limitando a una mera comparación numérica, que puede entrar en crisis tanto por su aplicación *in extenso* como si observamos otras regulaciones de nuestro sistema jurídico<sup>21</sup>. Viene al caso recordar que una de las denominadas trampas del análisis económico, denominada “falacia de composición”, consiste en la equivocada creencia de entender que lo cierto y conveniente para un individuo o caso concreto, es también cierto y conveniente para un grupo o para la totalidad de supuestos<sup>22</sup>.

La reforma de la ley 26.735 vino a satisfacer una demanda que desde los distintos sectores de la sociedad y las organizaciones profesionales se planteaba desde hacía tiempo atrás, ante una evidente desactualización de los montos. Pero de allí a sostener que debe aplicarse el principio de ley penal más benigna a todo tipo de actualización de monto, hay una diferencia.

Podríamos preguntarnos ¿qué ocurriría en el caso de procesos inflacionarios (demasiado habituales en nuestro país), si los legisladores a su vez fueran más diligentes y mantuvieran la norma permanentemente actualizada, incrementando de manera razonablemente periódica los montos mínimos, por ejemplo cada tres, cuatro o cinco años?

---

<sup>18</sup> Conf. Melzi, Flavia, *Notas sobre la Reforma de la Ley Penal Tributaria*, en *Reforma del Régimen Penal Tributario. Suplemento Especial. Lavado de Dinero. Orden Económico*, Almeyra, Miguel A y Lascano, Marcelo R. (dir), La Ley, Bs. As., 2012, p. 72.

<sup>19</sup> La norma propuesta expresaba que “*El aumento del monto fijado como condición objetiva de punibilidad en los distintos ilícitos contemplados en la presente, no dará lugar a la aplicación del principio de la ley penal más benigna. En los hechos cometidos con anterioridad resultarán aplicables los montos vigentes a la fecha de su respectiva comisión*”.

<sup>20</sup> Véase al respecto la nota 6 *in fine*.

<sup>21</sup> Tal como por ejemplo el art. 899 *in fine* del código Aduanero.

<sup>22</sup> Mc Eachern, William A., *Economía. Una introducción contemporánea*, 6° ed., Thomson, México, 2003, p.13. El autor explica que permanecer de pie durante un espectáculo para ver mejor no es una buena idea si los demás hacen lo mismo, situación que se repite cuando una persona llega más temprano de lo establecido para evitar hacer fila.

Ello generaría no otra cosa que la dilución del régimen penal tributario, ya que todas las causas iniciadas deberían ser archivadas y nunca se llegaría a una sentencia, pues desde la comisión del delito, su detección, pasando por la determinación de oficio de la deuda, la denuncia, la sentencia penal y el agotamiento de la vía recursiva, hasta llegar a una sentencia firme; la ley ya habría sido seguramente “modificada” y remplazada por otra “más benigna”.

Este ciclo se repetiría una y otra vez y, con mayor intensidad, en la medida que los legisladores sean mas “activos” y “diligentes” en mantener la norma al día. Aún más, ante un desfase económico, los imputados estarían más interesados en dilatar el proceso a la espera de la próxima modificación normativa, que de resolver lo antes posible su situación procesal.

Qué decir si es la propia norma la que prevé un sistema de actualización automática por remisión a normativa extrapenal. Tal era el supuesto que la primigenia Ley Penal Tributaria n° 23.771 estatúa mediante la incorporación de coeficientes mensualmente fijados por el INDEC<sup>23</sup>. Esta disposición nos remite nuevamente al análisis de si las variaciones en las normas de complemento de las leyes penales en blanco son alcanzadas o no por el principio de la ley penal más benigna que desarrollamos anteriormente en el acápite IV.c. de este trabajo.

Desde otra mirada y frente a un análisis hipotético y abstracto, se nos presenta una realidad concreta y crucial, la realidad argentina, con un sistema represivo y regulatorio de una materia en permanente evolución -como lo es la tributaria- sin actualización desde hace casi quince años; diez de los cuales fueron posteriores a la debacle económico-institucional del 2001, lo que produjo que la voluntad inicial del legislador de castigar a los grandes evasores quedara totalmente desvirtuada.

En ese marco, si por la razón que fuera, descartamos la aplicación del principio de la ley penal más benigna, ¿no surge palmario el sentimiento de injusticia si se condena hoy con pena de prisión a quien durante el 2011 evadió por un monto de \$110.000, siendo que al mismo tiempo, quien en el 2012 evadiera por \$390.000 no sería objeto de reproche penal?

Llevemos nuestro ejercicio mental un poco más allá y pensemos, qué hubiera ocurrido si la Ley Penal Tributaria no hubiera sido actualizada (por falta de unidad en el proyecto, ausencia de mayorías, o lo que fuere), mientras que el proceso inflacionario se hubiera profundizado, quedando los montos mínimos del tipo penal en situación irrisoria; ¿podría hablarse de inconstitucionalidad de la norma penal por exceso de punición, ante una desproporción entre el bien jurídico protegido y el medio empleado para resguardarlo? Ni hablemos de un caso de devaluación mayor o cambio de signo monetario sin la correspondiente actualización normativa.

## **VI.- Reflexión final**

Considero que la cuestión bajo debate tiene características únicas de las cuales no podrán derivar reglas generales de interpretación. Se trata de una norma cuya falta de actualización tornaba inadecuados los montos mínimos consignados, lindando con la inconstitucionalidad por exceso de punición si se atiende al bien jurídico protegido y al espíritu del legislador originario.

---

<sup>23</sup> El art. 2 de la ley 23.771 (texto vigente según Ley 23.871/1990) establecía en su tercer párrafo 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*”. “*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*”. Análoga disposición estaba contenida en el art. 3.



A su turno, la variación de los montos no solamente buscó actualizarlos a volúmenes coherentes con la lesión del bien jurídico, sino que la “despenalización” de las conductas anteriores aparecía como un reclamo social. 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.