

## **El principio de ley penal más benigna frente a los delitos tributarios.**

Por. Marcos Fernández Ocampo.<sup>1</sup>

### **Introducción:**

La Constitución Nacional le otorga, de manera exclusiva, al Poder Legislativo de la Nación la potestad de legislar en materia penal (artículos 75, inciso 12, y 99, inciso 3). Dicho de otro modo, el Congreso Nacional es el único poder del Estado que establece que conductas son consideradas un delito. En la elaboración, a través de leyes especiales, de las figuras penales de carácter tributario, el legislador argentino ha utilizado una técnica que consiste en incluir cantidades dinerarias mínimas para deslindar, en sentido amplio, el ámbito de las evasiones punibles penalmente, susceptibles de ser reprimidas con pena de prisión, de las no punibles, que permanecen en la esfera de una falta administrativa.

En materia penal tributaria, en la legislación vigente, la tarea de identificar y establecer estos montos mínimos fue llevada a cabo por el mismo Congreso al sancionar la norma general. Otra solución posible pudo haber sido la adoptada para el derecho penal cambiario o en ley de estupefacientes en donde el Poder Legislativo estableció la conducta típica reprochable pero no estableció los montos específicos o que sustancias son ilegales y delegó ese aspecto a las autoridades administrativas.

La consecuencia de que el legislador Argentino haya prescindido de la utilización de las denominadas “leyes penales en blanco” para regular la materia penal tributaria y haya fijado por su cuenta -de modo específico- los montos punibles, es que esos montos se desactualizan rápidamente. Eso trae aparejado, desde un punto de vista teleológico, que constantemente se desvirtúe el fin que tuvo el legislador de sancionar con pena de prisión las grandes evasiones y reservar para el ámbito administrativo las evasiones de montos bajos. Este objetivo queda constantemente alterado según cómo cambia el valor del peso argentino. Resulta evidente, y no es el ámbito del derecho en donde debe explicarse, que la República Argentina es un país en el que constantemente se presentan series

---

<sup>1</sup> Abogado. Especialista en derecho penal (UBA). Prosecretario de Cámara de la CFCP. Docente universitario (UCA).

inflacionarias que, entre otras tantas consecuencias, hace que puedan ingresar al ámbito penal, conductas que en principio el legislador no tuvo en mente al establecer los montos dispuestos en la norma.

La solución a este evidente problema es que el Poder Legislativo cada cierta cantidad de años debe necesariamente actualizar estos montos de acuerdo al valor actual del peso argentino.

Veamos cómo fueron cambiando los montos punitivos de algunos delitos a lo largo de los años

| <b>Ley 24.769 (1996)</b>                                     | <b>Ley 26.735 (2011)</b> | <b>Ley 27.430 (2017)</b> |
|--|--------------------------|--------------------------|
| <b>EVASIÓN SIMPLE</b>  |                          |                          |
| \$ 100.000   | \$ 400.000               | \$1.500.000              |
| <b>EVASIÓN AGRAVADA</b>                                      |                          |                          |
| \$ 1.000.000   | \$ 4.000.000             | \$15.000.000             |
| <b>APROVECHAMIENTO INDEBIDO DE TRIBUTOS</b>                  |                          |                          |
| \$100.000  | \$ 400.000               | \$1.500.000              |
| <b>EVASIÓN DE RECURSO DE RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL</b> |                          |                          |
| \$ 10000   | \$ 40.000                | \$80.000                 |

Estas modificaciones imponen la necesidad de definir si es procedente, o no, la aplicación del principio de la ley penal más benigna (artículo 2 del Código Penal), respecto a hechos cometidos bajo la vigencia de la ley anterior. Así, por ejemplo, si a una persona se le imputa el delito de evasión simple de \$1.000.000 en concepto de impuesto a las ganancias correspondiente al periodo fiscal del año 2016, ¿Debe juzgarse en base a la ley vigente en 2016 cuyo monto mínimo era \$400.000 o debe aplicarse el principio antes mencionado y tener en cuenta el monto mínimo de \$1.500.000 establecido en 2017? La respuesta a este interrogante determinará si su conducta puede constituir un delito.

Esta discusión lejos está de ser una mera cuestión dogmática, sino que tiene una enorme implicancia en la vida diaria de los contribuyente y en la jurisprudencia de los Tribunales Federales de toda la República. La diferencia entre aplicar o no el principio de la ley más benigna podría implicar llegado el caso el privar, o no, a una persona de su libertad.

Así las cosas, nos planteamos en esta exposición ¿De qué se trata este principio de ley penal más benigna?, ¿Es aplicable el principio cuando lo que cambian son solamente los montos punibles? ¿Cuáles son las posiciones actuales al respecto?

### **El principio de ley penal más benigna:**

El artículo 18 de la Constitución Nacional consagra entre otras cosas que *“ningún habitante de la Nación podrá ser penado sin juicio previo fundado en un ley anterior al hecho (...)”*. Si interpretáramos el texto de manera literal observaríamos que la ley penal nunca es retroactiva, los ciudadanos deberían entonces ser penados siempre por la ley vigente al momento de cometer la infracción.

Sin embargo, el artículo 2 del Código Penal Argentino consagra que: *“Si la ley vigente al tiempo de cometerse el delito fuere distinta de la que exista al pronunciarse el fallo o en el tiempo intermedio, se aplicará siempre la más benigna. Si durante la condena se dictare una ley más benigna, la pena se limitará a la establecida por esa ley. En todos los casos del presente artículo, los efectos de la nueva ley se operarán de pleno derecho”*. Principio después jerarquizado constitucionalmente por el artículo 9 de Convención Americana de Derechos humanos y por el artículo 15 Pacto Internacional de Derechos

Civiles y Políticos, ambos incorporados a la ley fundamental por la reforma constitucional de 1994 conforme lo establece el artículo 75, inciso 22, C.N.

Podemos decir entonces que, si bien la ley aplicable es, por regla, la vigente al momento del hecho, este principio se excepciona si de manera posterior se sanciona una ley que resulta más benigna para el imputado.

En palabras más claras el doctor Javier De Luca, Fiscal General ante la Cámara Federal de Casación Penal explica que el principio de ley penal más benigna “*significa que desde el momento del hecho delictivo hasta que la pena se encuentre agotada, y en caso de producirse sucesión de leyes durante ese lapso, siempre deberá aplicarse la que resulte más favorable al reo. La ley vigente al momento del hecho, la intermedia o la última existente hasta el cumplimiento total de la pena, cualquiera de ellas, debe ser aplicada si resulta más benigna, tanto porque la conducta deje de ser delito o la pena ser más leve. Cuando la nueva ley es más grave, el mismo concepto implica que el caso se debe seguir rigiendo por la ley anterior ahora derogada, lo cual se conoce con el nombre de ultra actividad de la ley más benigna.*”<sup>2</sup>. Así entendemos que no importa el momento en el que existió una ley más beneficiosa al acusado; si al momento de cometerse el hecho, si durante el transcurso del proceso o incluso durante el cumplimiento de la condena; siempre debe aplicarse.

Podría decirse que la retroactividad de la ley penal más benigna viene a constituir una suerte de excepción a esa regla constitucional, fundada en razones de justicia, equidad y política criminal.

Es que que el principio de *nullum crimen nulla poena sine praevia lege penale*, que se encuentra en la Constitución en favor de los habitantes contra todo ejercicio arbitrario del poder punitivo del Estado, no puede ser utilizado para perjudicar justamente a quien pretende proteger. Entonces quedaría prohibido violarlo si la consecuencia es negativa para el ciudadano con respecto a la potestad punitiva del Estado. Una ley penal más benigna se trataría entonces de nueva disposición en la que el propio Estado renuncia a una cuota de su poder punitivo favoreciendo al habitante, y por ello es que debe aplicarse retroactivamente.

---

<sup>2</sup> Javier Augusto De Luca, La garantía constitucional de retroactividad de ley penal más benigna y su violación en las leyes penales económicas en blanco con el pretexto de subsistencia de la lesión al bien jurídico protegido

Además, se ha sostenido jurisprudencialmente que: *“El principio de retroactividad de la ley más benigna surge como consecuencia de la idea de defensa social que sirve de base a la legislación punitiva; tal idea importa admitir que toda modificación de estas normas obedecerá a que el legislador ha encontrado un desajuste entre las leyes anteriores y los fines que perseguía al dictarlas, esto es, que la nueva disposición sirve mejor a los intereses que se busca tutelar y, por ello, debe ser esta última la que se aplique a los hechos que hayan de juzgarse después de su sanción.”*<sup>3</sup>

Tras este análisis que implica el concepto de “ley penal más benigna” y su aplicación en nuestro sistema jurídico podemos analizar su aplicación al caso concreto de un mero cambio en los montos punibles establecidos por la ley penal tributaria.

### **Posición en contra de la aplicación del principio de ley penal más benigna ante el cambio de montos:**

La Corte Suprema de Justicia de la Nación sostiene que *“La aplicación retroactiva de la ley penal más benigna no consiste en la aplicación mecánica e irreflexiva de cualquier ley posterior al hecho imputado por la sola razón de que ella beneficiaría al acusado en comparación con la ley vigente al momento del hecho”*<sup>4</sup>.

Quienes argumentan en contra de su aplicación sostienen que para aplicar el criterio benevolente habría que hacer un análisis teleológico de la voluntad del legislador. Es decir, precisar si realmente el cambio de montos implicó una nueva concepción o valoración de un delito; y no sólo un mero ajuste monetario.

Se argumenta entonces que el aumento de los montos mínimos impuestos por la ley penal tributaria responde al único objeto de actualizarlos, compensando la depreciación sufrida por la moneda nacional durante el periodo de vigencia de los montos anteriores. La ley, en la medida que actualiza los montos solamente para compensar la depreciación sufrida

---

<sup>3</sup> CSJN, 9-11-2000, “V.,C. Y otros s/ contrabando”,

<sup>4</sup> CSJN Héctor Torea T. 404 XLII

por la moneda en la que están expresados, no generaría, en esta inteligencia, un derecho a la aplicación retroactiva de la ley más benévola.

Así a modo de ejemplo se advierte que cuando se sancionó la ley 24.769 regía la ley de convertibilidad (N° 23.928) que establecía que el valor del peso argentino era el mismo que el del dólar estadounidense; por lo que los \$100.000 (pesos cien mil) establecidos como monto mínimo para la figura básica del artículo 1° equivalen a USD 100.000 (dólares estadounidenses cien mil). Así las cosas, durante la época en que se produjo la actualización de los montos del año 2011 (ley 26.735), el valor del dólar estadounidense fluctuaba en los cuatro pesos argentinos, por lo que al elevar el monto mínimo del artículo 1° a \$400.000 (pesos cuatrocientos mil) solamente se volvió a la intención original del legislador de sancionar con pena de prisión a las evasiones que superen los USD 100.000 (dólares cien mil).

Por lo tanto, resulta evidente que cuando el legislador sólo actualiza los montos, lejos de cambiar el criterio sobre la conducta considerada punible, cumple con la función de elevar el umbral de punibilidad con el claro motivo de acompañar el monto al proceso inflacionario y la realidad económica del país.

Quienes defienden la no aplicabilidad del principio consagrado en el artículo 2 del Código Penal ante el mero ajuste de montos, sostienen que la ley penal más benigna debería ser aplicada en los casos en los que produce una verdadera modificación en la valoración jurídica del hecho que le resulte más favorable al imputado y no cuando obedezca a cambios producidos como consecuencia de ajustes inflacionarios.

Una parte de la doctrina y la jurisprudencia analiza la aplicación del principio de ley más benigna a este cambio de montos a la luz del análisis de las leyes penales en blanco, muy comunes en el ámbito del derecho penal económico.

Explican que el tipo penal se configura de un precepto general, que es integrado en estos delitos por otras normas específicas de carácter extrapenal. De esta manera se concilian el principio de legalidad con la dinámica y fluidez que poseen los delitos económicos. Las infracciones aduaneras o en este caso tributarias consistirían en el incumplimiento de un deber y para saber en qué consiste, hay que acudir al régimen específico que nada tiene

que ver con el derecho penal clásico ya que periódicamente debe actualizarse para que acompañe la realidad económica del país y no queden totalmente abstractos los delitos por tratarse de montos irrelevantes.

Al integrarse la norma tanto por elementos permanentes como otros ocasionales, siempre que se modifique alguno de estos, pareciera que se modifica el tipo penal. Sin embargo, para esta tesis “restrictiva” los elementos accidentales tienen una categoría de depender de un momento determinado; es decir, su entidad sucede en un momento específico. Entonces según este sector si la ley lo que hizo fue modificar estos elementos accidentales no sería aplicable como más benigna.

Al respecto de este tema y en concordancia con mucho de lo que venimos exponiendo se pronunció el ex Procurador General de La Nación Esteban Righi (antes de su renuncia).

Al analizar la elevación de montos de la ley penal tributaria consideró que el objetivo principal era *"actualizarlos compensando la depreciación sufrida por la moneda nacional durante el período de vigencia de la ley 24.769"*, y lo que se pretendió fue *"compensar aproximadamente la depreciación de la moneda nacional frente al dólar estadounidense"*. Frente a ese escenario, consideró que *"al aumentar en cuatro veces los montos mínimos de la Ley Penal Tributaria, el Congreso no pretendió expresar un cambio en la valoración social de los comportamientos que justificó la adopción de la ley 24.769. Antes bien, su objetivo en este aspecto de la reforma fue corregir los efectos de la depreciación de la moneda nacional en la que fueron expresados los montos mínimos, a fin de mantener en los hechos una política criminal en línea con aquella valoración original"*.

Acerca del sentido del principio dijo: *"Su fin 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 reprochable, ahora no lo es, o no lo es tanto. Por ello, al sancionarse una nueva ley cuya aplicación retroactiva podría beneficiar al imputado de un delito, la aplicación del principio exige evaluar si la nueva ley es la expresión de un cambio en la valoración de clase de delito que se imputa. Pues sólo si lo fuera, tendría ese imputado el derecho que aseguran las cláusulas del derecho internacional de los derechos humanos"*.

Y continúa diciendo: *“La variación de las leyes de prescripción de la acción penal, no generan un derecho a su aplicación retroactiva cuando un nuevo cómputo de la prescripción, con arreglo a la nueva ley, resultaría favorable al imputado en su caso concreto, precisamente porque tales leyes no traducen un cambio en la reprobación social del hecho”*.

El ex Procurador resalta de la reforma que ésta intenta: *“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”*.

Una de las conclusiones a las que llegó el por entonces procurador es que la ley 26.735, en la medida en que actualizó los montos que fijan las fronteras de punibilidad de la Ley Penal Tributaria para compensar la depreciación sufrida por la moneda en la que están expresados, no genera un derecho a la aplicación retroactiva en virtud del principio recogido en los artículos 9 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 15 del Pacto Internacional de Derecho Civiles y Políticos.<sup>5</sup>

Como consecuencia de esto, instó a los fiscales a ir en contra de distintas resoluciones absolutorias dictadas por los diversos Tribunales Federales de toda la República Argentina.

Dentro de los más altos niveles jurisprudenciales se destaca, en esta postura, el criterio de la Sala III de la Cámara Federal de Casación Penal, con la mayoría integrada por los jueces Eduardo Rafael Riggi y Carlos Alberto Mahiques.<sup>6</sup>

El juez Riggi, manteniendo su inveterado criterio sostiene que el cambio en los montos de la ley penal tributaria, lejos de desincriminar la conducta considerada punible, cumplió la función en elevar el referido umbral económico de punibilidad con el claro motivo de actualizar el monto respectivo, acompañando el proceso inflacionario, la realidad económica y el ajuste a tales baremos dictados por el gobierno nacional y que por lo tanto no resulta aplicable el principio de la aplicación de la ley penal más benigna.<sup>7</sup>

---

<sup>5</sup> Resolución PGN Nro. 5/12

<sup>6</sup> Causa FRO 51000313/2000/CFC1 “Galetti, Carlos Antonio s/recurso de casación” Reg. 765/18 del 27/6/18

<sup>7</sup> causa n° 15.971 de la Sala III de la C.F.C.P. “Zini, Vicente y otros s/ recurso de casación” registro n° 1376/12 del 28/09/2012.



Podría, en su caso, también considerarse que este fue el criterio adoptado *mutandis mutandi* por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los fallos “Argenflora” del 6/5/1997 y “Ayerza” del 16/4/1998 (Fallos: 320:763 y 293:522). Allí el Máximo Tribunal consideró que “... las variaciones de la ley extrapenal que complementa la "ley penal en blanco" no dan lugar a la aplicación de la regla de la ley más benigna, cuando ese complemento de la norma penal es un acto administrativo concebido ya por ella misma como de naturaleza eminentemente variable. En tal sentido, las variantes reflejan circunstancias de hecho, cuya desaparición luego de cometido el delito, en nada influye sobre la punibilidad de éste. Señaló también que, si se aplicara indiscriminadamente el principio de la retroactividad benigna del art. 2° del Código Penal importaría, respecto de estas leyes especiales, despojarlas a priori de toda eficacia, pues el ritmo vertiginoso con que se desenvuelve el proceso económico desactualizaría rápidamente las disposiciones anteriores que intentaban protegerlo.”.

Finalmente a nivel doctrinario, aunque refiriéndose a un aspecto distinto al de la ley penal tributaria el doctor Héctor Guillermo Vidal Albarracín expuso que: “...al integrarse la norma tanto por elementos permanentes como por otros ocasionales, siempre que se modifique alguno de esos elementos pareciera que se modifica el tipo penal, pero no es así. Lo que ocurre es que los elementos accidentales tienen categoría de elementos del tipo con referencia a un momento determinado, pues son coyunturales. Ello significa que se cristalizan y poseen esa entidad en un momento, que es el de la comisión de la infracción. Son valorados en ese contexto, por eso es que son accidentales. Si la nueva ley modifica sólo esos elementos, no es aplicable como más benigna, pues la infracción se consumó y, al no cambiar la concepción jurídica o fundamento de su punibilidad, el tipo permanece intacto. Los nuevos deberes desplazan a los anteriores, pero sólo rigen para el futuro [...]”.<sup>8</sup>

Observamos así la postura de quienes sostienen que la aplicación del principio de la ley penal más benigna contemplada en el art. 2° del Código Penal no debe aplicarse de manera automática ante un cambio o actualización de los montos de la ley penal tributaria.

### **Posición a favor de la aplicación del principio de ley penal más benigna:**

---

<sup>8</sup> “Delitos Aduaneros”, Editorial Mave, Bs. As., 2004, págs. 256/259

Resulta indudable, desde el punto de vista de la lógica, que el incremento en los parámetros mínimos que establece una norma como requisito para que una conducta sea considerada delito resulta una situación más beneficiosa para quienes se encuentran imputados por este tipo penal, pues lo que deben hacer para delinquir es más de lo que tendría que hacer en la vigencia de la anterior norma.

El tratamiento de las cuestiones relativas a la aplicación, o no, del principio de ley penal más benigna fue tratada por distintos juzgados, tribunales y cámaras de apelaciones del país, hasta llegar en última instancia al máximo Tribunal, con competencia específicamente penal, de la República; la Cámara Federal de Casación Penal. Allí, salvo por el mencionado precedente de la Sala III, las cuatro salas coincidieron en aplicar el principio de retroactividad de la ley penal más benigna ante la modificación de los montos punitivos de la ley penal tributario.

La Sala I sostuvo que “(...)la ley 26.735, que introdujo modificaciones a los montos mínimos previstos en la ley 24.769, constituye ley más benigna que debe ser aplicada retroactivamente por imperio constitucional -artículos 75 inciso 22 C.N., 11.1 y 11.2; D.U.D.H., 8.1 y 9 C.A.D.H.; 14.1 P.I.D.C. y P.- y prescripciones legales.<sup>9</sup> Este mismo criterio fue adoptado por la Sala II de esa Cámara.<sup>10</sup>

La Sala III en el precedente “Zinny” ya citado entendió que “(...)de la letra de la ley 26.735 y de los fallos de cita del Superior se desprende que la modificación del monto de la deuda punible responde a una cuestión de política criminal y dinámica social, basada en la pérdida del interés punitivo del Estado en mantener una incriminación por una obligación tributaria no cumplida de valor mínimo. De ahí el aumento. Marcada la diferencia entre la consideración de la ley más benigna respecto del aumento de las penas, en particular pecuniarias y del mayor valor económico como condición de punibilidad, el presente queda abarcado por la aplicación de la ley más benigna según doctrina del Superior”.

---

<sup>9</sup> causa nº 16.351, Ronzano, Mariano y otro s/recurso de casación” reg. nº 20.728, del 13/3/2013

<sup>10</sup> “Di Bussolo, Valerio s/recurso de casación” reg. Nº 257/13, rta. 8/4/2013.

Finalmente la Sala IV La Sala IV sostuvo que en la cuestión relativa a la aplicabilidad o no de la ley penal más benigna ante un aumento en los montos punibles “*resulta de aplicación el criterio sentado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente ‘PALERO, Jorge Carlos s/recurso de casación’ (P. 931. XLI., resuelto el 23/10/2007)*”<sup>11</sup> y que por lo tanto debían tenerse en cuenta los nuevos montos a la hora de evaluar la responsabilidad penal de los imputados.

Puntualmente el juez de la Sala IV, Gustavo M. Hornos explicó que “*(...) La nueva redacción legal debe ser aplicada retroactivamente en función del principio de la ultractividad de la ley penal más benigna (artículos 2 del C.P., 9 C.A.D.H y 15 P.I.D.C y P), tornándose atípica la conducta objeto de imputación en el presente proceso (...) Es claro que la posterior ley ha establecido ese monto como límite específico por debajo del cual la conducta descripta no será perseguible como delito (...) En definitiva, se trata en el caso de motivaciones de política criminal que han llevado al legislador a perseguir delictivamente la gran evasión, reservando a la competencia administrativa las infracciones de menor cuantía económica*”.<sup>12</sup>

Por otra parte, algunos autores sostienen que ya desde “Cristalux”<sup>13</sup> puede observarse cuál es la posición tomada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en este punto. Concretamente en este precedente el más alto Tribunal revirtió el criterio establecido en en “*Argenflora*” y “*Ayerza*” –ya citados- y adoptó los votos en disidencia de este último.

La mayoría de los magistrados (Dres. Petracchi, Highton de Nolasco, Maqueda, Zaffaroni y Lorenzetti) adoptó la posición más restringida sentada en la disidencia del Dr. Petracchi en “*Ayerza*”, entendiendo que el principio de la ley penal más benigna no se debe aplicar de manera indiscriminada, sino dentro de un estricto margen de razonabilidad, debiendo analizar si el fin de protección del reglamento que ha sido violado se mantiene invariado. Por ello, no resultaría adecuado aplicar el principio cuando la derogación o el nuevo reglamento no se propone permitir un espacio de mayor libertad de comportamiento sino otro que se conforma de manera distinta al hasta entonces permitido. Tanto en el caso “*Ayerza*” como en “*Cristalux*”, la modificación legal tuvo como consecuencia una

---

<sup>11</sup> causa 10.149 “Porcel, Raúl s/ recurso de casación”, reg. 185/12, rta. el 29/2/12

<sup>12</sup> causa n° 15.658 “Marenoni, Edgardo Daniel s/recurso de casación”, Reg. 2002/12, rta. el 26/10/12,

<sup>13</sup> Fallos 329:1053 del 11/04/2006

considerable ampliación de la esfera de libertad de comportamiento, al revocarse mediante el Decreto N° 530/91 el concreto fin de protección al que correspondía el sistema fundado en el Decreto N° 2581/64. De allí que el principio de la ley penal más benigna resulte aplicable.

Por su parte, los Dres. Fayt y Argibay receptaron más ampliamente el principio de la ley penal más benigna, adoptando el fallo en disidencia de los Dres. Fayt, Boggiano y Bossert en “*Ayerza*”. Esta disidencia expresa, de manera general y sin limitaciones, que no es posible concebir como completa una norma penal en blanco sin su complemento, pues éste resulta parte esencial de la ley sin la cual se tornaría inoperante. De allí que cualquier modificación favorable de la ley penal como consecuencia de las variaciones de la ley extrapenal debería aplicarse retroactivamente en beneficio del reo.

Otra parte de la doctrina y de la jurisprudencia<sup>14</sup>, entiende que la corte ya ha resuelto un planteo que en lo sustancial resultaba idéntico, en “*Palero*”<sup>15</sup>. Si bien en nuestro sistema constitucional es difuso los fallos del máximo tribunal no imponen una doctrina obligatoria para el resto, esta tiene el carácter de intérprete y salvaguarda final de los derechos y garantías consagrados en la Constitución Nacional, por lo cual debe siempre analizarse su valiosa jurisprudencia.

En el citado fallo “*Palero*” la cuestión de fondo versaba sobre la presunta comisión de la conducta tipificada por el art. 9 de la misma ley 24.769, siendo que al dictarse la primera resolución los importes indebidamente apropiados resultaban suficientes para que la conducta configura un delito. Sin embargo, mientras se encontraba en trámite el recurso de casación entró en vigencia la anterior modificación de los montos de la Ley Penal Tributaria (ley 26.063 del año 2005) que también elevó los montos quedando su conducta por debajo de los nuevos montos mínimos.

En esa ocasión el Procurador General de la Nación opinó que *“en tales condiciones entiendo que resulta aplicable al caso en forma retroactiva la esta ley que ha resultado más benigna para el recurrente de acuerdo a lo nombrado por el art. 2 del Código Penal, en tanto que la modificación introducida importó la discriminación de aquellas retenciones mensuales menores a dicha cifra, entre las que se incluyen las que afrontaron*

---

<sup>14</sup> Ver voto del doctor Borinsky en causa “Porcel” ya citada.

<sup>15</sup> Fallos 330:4544 del 23/10/2007

*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”*. La corte en el citado caso hizo suyos los argumentos de la cabeza del Ministerio Público Fiscal y en consecuencia sobreseyó al imputado aplicando la ley que le era más favorable.

Según quienes mencionan que este precedente del Máximo Tribunal es plenamente aplicable al caso actual en tanto se verifica una sustancial analogía entre ambos supuestos.

Finalmente, a partir de que llegaron varios recursos extraordinarios relativos a la aplicabilidad o no de la ley penal más benigna ante la modificación en los montos efectuada por la ley 26.735, la Corte Suprema de Justicia de la Nación falló en un caso concreto. A partir del fallo “Soler”<sup>16</sup>, en donde cuanto declaró inadmisibles los recursos extraordinarios interpuestos por el Ministerio Público Fiscal y la querrela (AFIP-DGI), el máximo Tribunal comenzó a declarar improcedentes todas las impugnaciones que efectuaban las partes acusadoras.

### **Conclusión:**

Las modificaciones introducidas en los montos mínimos requeridos por los delitos penal tributarios importan un cambio en la estructura del tipo objetivo. En efecto, en la legislación anterior el delito consistía en evadir, mediante un ardid o engaño, una suma de dinero menor a aquella que prevé la nueva figura. Se trata de un nuevo umbral de punibilidad establecido en función de un cambio en la conducta que el legislador ha decidido castigar penalmente.

Debemos recordar que si bien estamos en una materia tributaria, seguimos en la órbita del derecho penal y que, como tal, resultan plenamente aplicables los principios, derechos y garantías rectores que lo caracterizan y que, justamente, incluyen al de la aplicación retroactiva de la ley penal más benigna.

---

<sup>16</sup> S. 765. XLVIII, rta. el 18/2/2014,

Como dijimos el artículo 2 del Código Penal establece que “si la ley vigente al momento de cometerse el delito fuera distinta a la que existiera al pronunciarse el fallo o en el tiempo intermedio se aplicara **siempre** la más benigna”. Al analizar esto debemos comprender que los principios que regulan el derecho penal deben ser entendidos como fórmulas garantizadoras y no meras construcciones teóricas. Así resulta plenamente aplicable lo sostenido por el profesor Binder respecto de que “*estos principios conforman un escudo protector junto con otros, juicio público, imparcialidad, defensa entre otros, vinculados a las condiciones de construcción de la verdad y otros tantos, relacionados al trasiego de información en el proceso*”.<sup>17</sup> De estas palabras rescatamos que los principios de la dogmática penal deben estar al servicio de la función limitadora.

Quienes se oponen a la aplicación de estos dogmas en la materia que estamos analizando, alegan que con las modificaciones en los montos no se ha efectúa una modificación en la valoración social del hecho delictivo, sino que solamente se realiza un ajuste dinerario o un sinceramiento del valor de la moneda.

Advertimos que, aún en esa hipótesis teleológica, debemos aplicar en estos casos la ley penal más benigna ya que, por los motivos que fueran, ha sido modificada la conducta reprochable en un sentido más restrictivo hacia la aplicación del derecho penal. Independientemente de los motivos -inflación-, el legislador ha quitado de la órbita del derecho penal determinadas conductas y no constitucionalmente posible castigarlas.

En efecto, si para aplicar el principio de ley penal más benigna exigiéramos un cambio en la valoración social del hecho por parte del Congreso, estaríamos sumando un requisito de procedencia que el principio de retroactividad de la ley más favorable no tiene previsto ni convencional ni legalmente. La ley es clara cuando dice que la norma debe aplicarse siempre, que la norma posterior resulte más beneficiosa y no establece requisito teleológico alguno.

En materia penal se debe aplicar el principio de legalidad en su máxima expresión, la ley es la que establece que conductas constituyen delito y cuáles son las penas por su comisión.

---

<sup>17</sup> Introducción al Derecho Penal- Alberto Binder

En este punto resulta menester recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha precisado que “...*la primera fuente de interpretación de la ley es su letra y las palabras deben entenderse empleadas en su verdadero sentido, en el que tienen en la vida diaria, y cuando la ley emplea varios términos sucesivos es la regla más segura de interpretación la de que esos términos no son superfluos, sino que han sido empleados con algún propósito, sea de ampliar, de limitar o de corregir los conceptos, por cuanto, en definitiva, el fin primordial del intérprete es dar pleno efecto a la voluntad del legislador*” (Fallos: 200:165), que “...*es regla de interpretación de las leyes la de que los jueces deben atenerse al texto de las mismas, cuando es claro y no da lugar a dudas...*” (Fallos: 120:372), que “*cuando los términos de la ley son claros no corresponde a los jueces apartarse de sus propósitos so pretexto de evitar las deficiencias reales o presuntas que podrían resultar de su aplicación*” (Fallos: 211:1063) y que “*cada palabra de la Constitución debe tener su fuerza y su significado propio, no debiendo suponerse que ella ha sido inútilmente usada o agregada, y rechazarse como superflua o sin sentido*” (Fallos: 95:327).

Así si la ley indica la palabra “siempre” no se puede interpretar que existen requisitos valorativos que no se encuentran escritos.

Entonces aun cuando admitimos que el aumento en los montos punibles sólo busca corregir los efectos de la depresión monetaria del peso argentino, lo cierto es que igualmente procede la aplicación retroactiva de esos nuevos montos ya que se trata de un nuevo tipo penal que resulta más beneficioso.

Cuando se está poniendo en juego un derecho fundamental como es la libertad ambulatoria de una persona debemos ser sumamente cuidadosos en la aplicación del derecho. Por este motivo es que en materia penal la ley constituye la fuente fundamental.

Entonces si bien coincidimos con la postura “restrictiva” en cuanto a que los cambios en las cifras previstas por la ley penal tributaria obedecen a una actualización de montos que acompaña la realidad inflacionaria que constantemente vive la República Argentina, entendemos que esta circunstancia, a la luz de la aplicación retroactiva de la ley penal más benigna, resulta irrelevante. Nos enrolamos entonces junto con la posición amplia, y

a la vez mayoritaria, que establece que ante los cambios de montos en los delitos tributarios corresponde aplicar las nuevas cifras que por constituir en el caso una ley penal más benigna.