



Facultad de Ciencias Económicas

Sede Rosario – Campus Roca

Carrera: Contador Público

Trabajo final de carrera

**Título: LEY PENAL MÁS BENIGNA VS. ACTUALIZACIONES DE LOS UMBRALES
MINIMOS DE PUNIBILIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA.**

El debate en torno al Fallo “Vidal” (DT)

Alumna: Juliana Ayelén Alegri

Tutora Metodológica: Magdalena Carrancio.

Tutor de contenido: Flavio Giacomino.

Agosto 2023

Agradecimientos.

Tengo que confesar que cuando decidí comenzar la carrera, no estaba segura de querer hacerlo, ni tenía como objetivo llegar hasta el final; lo tomaba como una experiencia más, para aportar conocimientos y simplemente pensaba que la vida rápidamente me iba a llevar por otro camino. Pero no fue así, y acá estoy, hoy poniéndole punto final a mi trabajo final de carrera.

Reconozco que me siento sorprendida y muy orgullosa por haber llegado hasta acá. Agradecida a la fuerza de voluntad que me permitió lograrlo. Y satisfecha con la carrera.

Agradecer en primer lugar a todos los que forman parte y hacen a la universidad, profesores directivos, personal de bedelía y aquellos que son encargados de que la facultad se encuentre en condiciones óptimas, por el trato y la buena predisposición ante las inquietudes o inconvenientes que supe tener durante el correr de estos años. Tuve la suerte de cruzarme con muy buenos compañeros, calidad humana, que eso sin dudas ayuda a que todo sea mucho más fácil, la cursada, el estudio, lo cotidiano, todo; y de eso estoy muy agradecida también.

Familiares y amigos que siempre estuvieron ahí, conteniendo, confiando y apoyando desde el primer minuto de este recorrido. Agradecimiento especial para mi madre y hermana que son mi mundo.

Y principalmente a mi amor, mi compañero de tantos años de vida, que me resulta imposible poner en palabras y expresar lo importante que fue para mi durante estos años, siempre estuvo ahí, mi pilar, bancando, alentando, apoyando, conteniendo, entendiendo... Sin vos, todo hubiese sido casi imposible. Como siempre digo, fue una parte fundamental para que pueda llegar al título. Y desde este nuevo lugar que hoy ocupas en mi vida, lo seguís siendo. Gracias totales.

Y me despido con un agradecimiento al universo. GRACIAS.

Todo final, significa un comienzo.

RESUMEN.

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

Independientemente de ello, el dictado de la última ley 27.430 hacia finales de 2017 aumentó los montos mínimos previstos para todos los delitos que hasta entonces se preveían en la ley penal tributaria, revivió el asunto y ha generado los siguientes interrogantes: ¿los montos mínimos son condiciones objetivas de punibilidad?; ¿realmente se obtiene justicia aplicando en estos casos el principio de ley penal más benigna?

El presente trabajo tomará como caso testigo el Fallo “Vidal”, resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación el pasado 28 de octubre de 2021, en el que el Máximo Tribunal volvió a reiterar que los aumentos en los montos de las condiciones objetivas de punibilidad del Régimen Penal Tributario constituyen ley penal más benigna que habilita la aplicación retroactiva de la ley en favor del imputado.

Para introducirnos en la temática, es indispensable mencionar las garantías y los principios fundamentales penales en materia tributaria sancionatoria, los cuáles serán abordados en el desarrollo del primer capítulo.

Continuaremos, enunciando las modificaciones sufridas en la ley penal tributaria hasta llegar a la actual ley 27430 donde se crea el nuevo régimen penal tributario. También realizaremos un breve análisis de fallos que marcaron precedente a nuestro caso testigo.

Por último, expondré distintas doctrinas acerca de la aplicación de la ley penal más benigna, las cuales resultaran de suma importancia en la temática del trabajo.

Palabras claves.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	6
Capítulo 1: “Principios del derecho penal aplicables en materia tributaria.”	11
Aspectos generales.	11
Derecho Penal y Derecho Penal Tributario. Noción	13
Derecho Penal Tributario y Derecho Tributario Penal.	13
Principios Fundamentales	14
<i>Principio de legalidad.</i>	<i>15</i>
<i>Principio de Tipicidad.</i>	<i>16</i>
<i>Principio de Capacidad Contributiva.</i>	<i>17</i>
<i>Irretroactividad de la ley penal.....</i>	<i>18</i>
<i>Principio de “Non Bis In Idem”</i>	<i>18</i>
<i>El Principio de Razonabilidad.</i>	<i>19</i>
<i>Principio de generalidad.</i>	<i>20</i>
<i>Principio de defensa.....</i>	<i>21</i>
<i>Principio del debido proceso.</i>	<i>21</i>
<i>Principio de la Ley Penal más Benigna.</i>	<i>22</i>
Capítulo 2: Antecedentes de La ley penal Tributaria. Fallos precedentes al caso testigo.	24
Aspectos Generales.	24
Antecedentes legislativos	25
<i>Contexto de la nueva reforma.</i>	<i>28</i>
<i>Unidad de Valor Tributaria (UVT)</i>	<i>28</i>
Aportes jurisprudenciales.	30
<i>Causa Argenflora.....</i>	<i>30</i>
<i>Causa Ayerza</i>	<i>32</i>
<i>Causa Cristalux</i>	<i>34</i>
<i>Causa Palero.....</i>	<i>36</i>

Capítulo 3: Ley penal más Benigna. Corrientes Doctrinarias.....	39
Aspectos generales.	39
El principio de ley penal más benigna.....	41
<i>¿Cuál ley se podría considerar más benigna?</i>	<i>43</i>
<i>Ley cierta, escrita y estricta, frente a la aplicación temporal de la ley penal.</i>	<i>43</i>
Posturas ante la aplicabilidad del Principio de la Ley Penal más Benigna.	44
<i>Posición a favor.</i>	<i>44</i>
<i>Posición en contra.</i>	<i>48</i>
Conclusión.	54
Metodología	57
Referencias bibliográficas	58

INTRODUCCIÓN.

A fines del año 2021 la Corte Suprema de Justicia de la Nación, dictó sentencia en uno de los casos en materia Penal Tributaria con más relevancia y controversia acontecidos en los últimos años en Argentina. Por dichas características muchos especialistas en el tema, lo han catalogado como el más importante de los últimos tiempos.

Se trata del fallo “Vidal”, en el que Matías F. Vidal y otros, fueron acusados por infracción de la Ley Penal Tributaria 24769; evadiendo el pago de los impuestos a las ganancias y al valor agregado correspondientes al ejercicio fiscal 2011.

Si bien al momento inicial del proceso penal, dichos importes resultaban suficientes para ser configurados como delito de evasión simple mencionado en la Ley vigente al momento, la reforma operada por la Ley 27430, resultó ser más beneficiosa para los imputados. Como consecuencia, sucedió que nuestro máximo tribunal, haciendo referencia a sus precedentes “Palero” y “Cristalux”, que curiosamente no se tomaron en cuenta en las instancias anteriores, ha hecho nuevamente aplicación del principio de jerarquía constitucional de exigencia en materia penal, la adopción de la ley penal más benigna. Esa postura dio como resultado el sobreseimiento de los imputados.

En la Ley 27.430, que entró en vigencia en diciembre de 2017, se incorporaron significativas reformas en el Régimen impositivo argentino en general, estableciéndose así un nuevo Régimen Penal Tributario que derogó al anterior previsto en la Ley 24.769. Una de las modificaciones que se llevaron a cabo en este nuevo régimen fue el aumento del monto de la condición objetiva de punibilidad. La ley 24.769 punía la evasión simple cuando se superaba el umbral de \$400.000, mientras que la ley 27.430 elevó ese monto a \$1.500.000. Respecto de la evasión agravada, el monto ascendía a \$4.000.000 y la nueva norma lo estableció en \$15.000.000.

Uno de los grandes cuestionamientos que se dio alrededor del fallo Vidal fue, si dicho aumento de los umbrales cuantitativos, estaban dirigidos a actualizar la suma original establecida en la Ley 24769, como un mecanismo para compensar el efecto de una depreciación monetaria o,

podrían tratarse, como justamente una suba de la condición objetiva de punibilidad, con lo cual se debía aplicar el principio constitucional de ley penal más benigna.

Es necesario establecer de manera introductoria algunos principios fundamentales que gozan de jerarquía constitucional que se ponen en juego en el análisis del fallo. En materia penal, el principio de irretroactividad de la ley, de suma importancia, está consagrado expresamente en la Constitución Nacional en el art. 18, el cual señala que nadie puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso. Tal principio pretende brindar estabilidad al ordenamiento jurídico y también, contribuye a establecer la seguridad jurídica, en tanto en cuanto un individuo puede y debe poder estar seguro de las consecuencias que los actos que realice en cada momento pueden causar.

Sin embargo, el Código Penal argentino en su artículo 2º establece como excepción lo siguiente:

“Si la ley vigente al tiempo de cometerse el delito fuere distinta de la que existía 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” (Ley 11719, art. 2, 1984).

En otras palabras, una modificación legal que beneficie a un imputado siempre debe ser aplicada en cumplimiento de las máximas garantías y derechos constitucionales. Esta excepción a este principio de irretroactividad, se traduce en la posibilidad de aplicar la retroactividad en los casos, en los que la nueva norma sea más favorable para el interesado, ya que normalmente solo se garantiza la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales. El principio de retroactividad de la ley penal más benigna solo tenía jerarquía legal, pues estaba dispuesto en el Código Penal, pero pasó a tener jerarquía constitucional a partir de la reforma de 1994, en el actual artículo 75 inciso 22 de la Constitución Nacional, que les otorga a ciertos tratados internacionales sobre derechos humanos jerarquía constitucional.

Por lo antedicho, nos proponemos abordar, bajo la modalidad discusión teórica, el debate que se dio a raíz, de la decisión, del Alto tribunal con el dictado de la sentencia de la causa Vidal,

sobre si el incremento de los montos cuantitativos establecidos por la ley 27430, que deroga la ley 24769, impulsa, o no, la retroactividad normativa y por consiguiente la aplicación del principio.

Para ello, tomando como caso testigo el fallo “Vidal”, formulamos como **Objetivo General:** Analizar en forma integral y profunda el debate existente de fondo a la aplicación de la Ley Penal más Benigna frente a la actualización de los umbrales mínimos de punibilidad, establecidos en la Ley Penal Tributaria, que, bajo el contexto inflacionario, son inevitables para compensar la depreciación.

Para dar curso a nuestra discusión teórica nos proponemos enunciar los siguientes **Objetivos específicos** los cuales abordaran la temática planteada.

- Desarrollar los principios del derecho penal aplicables en materia tributaria.
- Interpretar la Jurisprudencia surgidas de las modificaciones que han acaecido sobre la ley penal tributaria, a lo largo de las últimas décadas (1990-2017), enfocándonos puntualmente en los montos con lo cual se determina la punibilidad de los actos.
- Identificar según distintas doctrinas del derecho penal tributario económico, los alcances del principio de jerarquía constitucional de la aplicación de la ley penal más benigna.

Es importante tener en cuenta como punto de partida, antes de introducirnos en la temática en cuestión, que el sistema Penal Tributario debe respetar el diversos principios, entre los cuales podemos mencionar, el de legalidad, capacidad contributiva y razonabilidad, y es por ello que será necesario comenzar el trabajo determinando la relación entre la normativa que consagra a las presunciones y los principios constitucionales de derecho Penal Tributario para determinar la relacion que hay entre ambas. Será desarrollado durante el primer capítulo.

En el capítulo dos, se realizará un repaso de los antecedentes de la ley penal tributaria, y de qué manera las derogaciones sufridas, impactaron en los casos precedentes al que se encuentra en estudio a lo largo de este trabajo.

Por último, se expondrán distintos enfoques doctrinarios sobre la aplicación de la ley penal más benigna.

MARCO REFERENCIAL

ANTECEDENTES

Al comenzar el desarrollo de esta investigación, se indagó acerca de los antecedentes en el tema, entre las cuales me resultaron pertinentes lo siguiente.

“Fallo Vidal: Culminan cientos de causas penales tributarias” publicación realizada por Echeverría, abogado especialista en materia penal tributaria, donde hace una breve explicación del fallo y las consecuencias que acarrea el mismo.

“Principios del derecho penal tributario en el Estado democrático social de derecho” confeccionado por Cervini, profesional entendido en criminalidad económica, el autor trabaja, entre otras cosas, sobre un paradigma en el que considera que el derecho penal tributario debe ser necesariamente reconducido al derecho penal común, a sus principios y garantías generales. Como también menciona la necesidad de una armonía entre el derecho penal tributario y el derecho tributario en general.

“Ley Penal Tributaria” 27430 haciendo principal hincapié en los artículos 279 y 280 en los cuales está contenido el “régimen penal Tributario” donde se encuentra enunciadas las condiciones objetivas y subjetivas de los delitos tributarios, de los relativos a los recursos de la Seguridad Social y de los delitos fiscales comunes.

“La Constitución Nacional Argentina”, en la que se enuncian en sus artículos los Principios que garantizan los derechos y obligaciones de las personas, de fundamental importancia para comprender los cuestionamientos que se dan a lo largo del Fallo Vidal.

“Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario”, bibliografía del autor Villegas. Me significó sustento del contenido teórico, para comprender muchos conceptos que se relacionan en materia de Derecho penal tributario.

“Ley penal más benigna ¿La CSJN le puso punto final a la discusión con el fallo “Vidal” ?, publicación de los autores Echague, Ludueña y Cricco (UBA), donde se realiza un análisis del caso.

“Aplicación de la Ley Penal más Benigna Fallo Vidal”, doctrina penal tributaria y económica, suplemento en el que se exponen distintas posturas sobre la aplicación de la ley penal más benigna.

Capítulo 1: “Principios del derecho penal aplicables en materia tributaria.”

Aspectos generales.

El derecho Tributario Constitucional consagra una serie de derechos y garantías de las personas, conocidos con el nombre de “garantías del contribuyente”. Representan desde el punto de vista estatal, limitaciones constitucionales del poder tributario, el cual consiste en el poder de imperio que tiene el Estado de dictar normas a efectos de crear unilateralmente tributos y establecer deberes formales, cuyo pago y cumplimiento será exigido a las personas a él sujetas, según la competencia espacial estatal atribuida. Como también comprende el poder de eximir o de otorgar beneficios tributarios, de tipificar ilícitos tributarios y regular las sanciones respectivas.

De esta manera encontramos un conjunto de principios aplicables en materia tributaria que por un lado se refieren a la esencia de los tributos y, por otro lado, funcionan como límites invencibles a la referida Potestad tributaria del Estado

Como se sabe, ningún Estado puede ser viable si no cuenta con los recursos necesarios para llevar a cabo sus fines. Los tributos adquieren una primordial relevancia y tienen como fundamento el deber de los individuos de contribuir al sostenimiento estatal, tal como surge del art. 75, inc. 22°, de nuestra Constitución Nacional “toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos”. (1994)

La más esencial naturaleza del régimen representativo y republicano de gobierno, es aquella facultad que se le confiere en la creación de tributos; y por medio de esta, tienen el poder de extraer de manera coactiva una parte del patrimonio de los particulares para el sustento estatal, llevado a cabo por medio de sus representantes.

Sin embargo, el poder de imperio del Estado que ejerce al establecer los tributos, no puede ser ilimitado. En este sentido, encuentra una barrera imprescindible en los mandatos

constitucionales, que funcionan como herramientas a utilizar para preservar, fundamentalmente, el derecho y las garantías a los contribuyentes.

Durante el capítulo haremos un desarrollo principal que se basará en aquellos Principio Constitucionales fundamentales que son de suma importancia ante esta facultad que posee el Estado al imponer tributos. Como también de manera introductoria trataremos de exponer definición y diferencias entre el derecho penal y el derecho penal tributario.

Derecho Penal y Derecho Penal Tributario. Noción

Según Eugenio Zaffaroni (2006), en su libro Manual de Derecho Penal, define el derecho penal como el conjunto de principios y reglas jurídicas que determinan las infracciones, las penas o sanciones, y las relaciones del Estado con las personas con motivo de las infracciones o para prevenirlas.

Podemos caracterizar al derecho penal de manera general, como un conjunto de normas, las cuales se basan en principios constitucionales, que se encargan de establecer penas a conductas de las personas que lesionen derechos de los demás.

El derecho penal tributario lo podemos definir como una rama del derecho que tiene como contenido protagonista el “ilícito tributario”, y está integrado por el conjunto de preceptivas que describen las infracciones y delitos tributarios y establecen sus correspondientes sanciones.

Según Villegas (2005), la relación jurídica de todo lo referente a la infracción y sanción tributaria corresponde al derecho penal tributario.

Es decir, el derecho penal tributario es una parte del derecho donde confluyen dos disciplinas jurídicas, como bien su nombre lo indica. Ellos son el derecho tributario y el derecho penal, con cuyo aporte de normas y principios generales se conforma esta materia, con problemática jurídica que le es exclusiva.

Derecho Penal Tributario y Derecho Tributario Penal.

No es lo mismo hablar de derecho penal tributario, que de derecho tributario penal. Por un lado, nos encontramos frente a una disciplina de garantías y por el otro, de exorbitancia. Es conocido que las dos disciplinas, el Derecho Penal y el Derecho Tributario, tienen nociones bien diferentes, y aún más en cuanto a sus prerrogativas frente al justiciable.

Hablar de Derecho Penal es hablar de un Derecho de garantías, es hablar de la non bis in idem, del debido proceso, del doble juzgamiento, del “nullum crimen nulla poena sine legem”, de la no autoincriminación.

En cambio, al hablar del Derecho Tributario, hacemos referencia a un derecho de exorbitancia del estado frente al ciudadano, el cual es considerado como un mero contribuyente, de la función recaudadora del Estado, de la presión fiscal más allá de los límites razonables, de las facultades con que cuenta la Administración.

Considero que cuando tocamos la materia Derecho Penal Tributario nos referimos a garantías penales en materia tributaria sancionatoria. En cambio, el Derecho Tributario Penal, es igual a exorbitancia estatal, más la amenaza penal.

Para los autores Tributaristas como Jarach y Giuliani Fonrouge la correcta denominación es “Derecho Tributario Penal”, pero a contrario para los Penalistas como Aftalión, Soler, J. de Asúa, Fontan Balestra, entre otros, tenemos que hablar de “Derecho Penal Tributario”.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el “fallo Usandizaga” expreso que: “las infracciones y sanciones tributarias integran el derecho penal especial y les son aplicables las disposiciones generales del Código Penal, salvo disposición expresa o implícita en contrario” (CSJN, “Usandizaga, Perrone y Juliarena S.R.L. e/Fisco nacional s/demanda contenciosa”, 15/10/81)

Principios Fundamentales

En todos los ordenamientos jurídicos existen normas constitucionales que regulan, en forma directa o indirecta, la imposición de tributos a los contribuyentes por parte del Estado, con el fin de garantizar sus derechos. La Constitución Nacional Argentina consagra expresamente el deber de cumplimiento con la obligación tributaria.

Cuando hablamos de Derecho es indispensable mencionar las garantías y los principios fundamentales penales en materia tributaria sancionatoria, a continuación, se desarrollan los mismos.

Principio de legalidad.

El principio de legalidad es uno de los pilares fundamentales del derecho. Es uno de los límites más tajantes del poder punitivo del Estado y esto se debe a que no hay pena, no hay crimen, sin una ley previa. Garantiza la protección y los derechos primordiales de los individuos que forman parte de un Estado de Derecho.

Y en materia tributaria, según Villegas (2005) este principio significa que no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca. (“*Nullum tributum sine lege*”) (p.190). De acuerdo con esto, ninguna prestación patrimonial puede imponerse sino sobre la base de la ley. Sólo la ley puede incidir en la esfera de la propiedad individual del ciudadano. El sujeto pasivo de la relación tributaria tiene la seguridad de que únicamente la ley, emanada del Poder Legislativo en ejercicio de facultades, podrá obligarlo a la contribución tributaria.

Como bien expresa Jarach (1980), “el Estado no puede penetrar a su arbitrio en los patrimonios particulares para sacar de ellos una tajada a su placer” (p. 75), el principio de legalidad constituye una garantía del derecho relativo de propiedad de los individuos frente a la Administración, esencial en una forma republicana y democrática de gobierno, en tanto sólo a través de la voluntad popular expresada por sus representantes, los legisladores, al sancionar una ley, se admite que el Estado detraiga una porción del patrimonio de los particulares para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines.

Una sanción debe ser creada por ley emanada del Congreso de la Nación, y así se establece en nuestra carta Magna:

Las acciones privadas de los hombres que de ningún modo ofendan al orden y a la moral pública, ni perjudiquen a un tercero, están sólo reservadas a Dios, y exentas de la autoridad de los magistrados. Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe. (CN, art. 18, 1994.)

En la Constitución Nacional se menciona que ningún habitante de la Nación puede ser penado sin ley previa emanada del Congreso Nacional y por lo tanto toda sanción debe respetar el medular principio de legalidad. Otras disposiciones como el artículo 17 menciona que la propiedad

es inviolable y establece que sólo el Congreso impone las contribuciones equitativas y proporcionales que se expresan en el artículo 4, sentando que los tributos deben ser creados por ley formal. Por otro lado, el artículo 52 establece que es la Cámara de Diputados a quien le compete exclusivamente la iniciativa de las leyes sobre contribuciones.

Por otro lado, como lo expresa Villegas (2005), el principio de legalidad no puede solo significar que la ley se limite a dar instrucciones generales de tributación, sino que ella debe contener, al menos, los elementos básicos y estructurales del tributo; como lo son el hecho imponible, sujetos pasivos y elementos necesarios para la fijación del quantum.

Principio de Tipicidad.

La Constitución Nacional y los Tratados de Derechos Humanos mencionados reservan la tipificación de las infracciones y sanciones a una norma con rango de ley, con la finalidad de, por un lado, ser una garantía frente a la determinación subjetiva o discrecional de los hechos que configuran el ilícito sancionatorio y, por el otro, erigirse como una forma de prevención individual y social para desalentar la comisión de los hechos reprimidos por la ley (Cassagne, 2020).

Como fuera dicho, la legalidad consiste en poner cabeza del Poder Legislativo la facultad de establecer el marco sancionador. La tipicidad, por otro lado, es considerada como la atribución de dicho órgano constitucional de crear, con la mayor precisión posible, las infracciones y sanciones administrativas, de modo tal que conste en la norma de tal rango una predeterminación clara de la infracción, de la sanción y, asimismo, como se vinculan entre una y otra. Es lo que le permite al particular conocer de antemano qué conductas pueden constituir una infracción y cuál será, eventualmente, la respuesta punitiva que le corresponderá por tal acto.

Los principios de tipicidad y de legalidad, según Balbín (2011), se encuentran fuertemente relacionados porque el primero debe enmarcarse en el segundo. Las conductas y su reproche deben estar previstos en la ley (legalidad) al igual que su definición en términos precisos y concretos (tipicidad) (p.459)

Dicho en pocas palabras, el requisito de reserva legal se refiere a la tipificación sancionadora.

El mandato de tipificación coincide con lo que suele llamarse principio de determinación precisa o principio de taxatividad, los cuales tienen como objetivo proteger la seguridad jurídica y

la reducción de la discrecionalidad de la Administración en la aplicación del Derecho. Básicamente, consiste en la exigencia de que los textos normativos describan con la mayor precisión posible.

Principio de Capacidad Contributiva.

Consiste en la aptitud económico social para contribuir al sostenimiento del Estado. En cuanto al concepto de capacidad contributiva, podemos definirla de la siguiente manera, “la capacidad contributiva supone en el sujeto tributario la titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y en calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales e ineludibles del sujeto (Sainz de Bujanda, 2015, pág. 190). En base a esto, se entiende que la capacidad contributiva es única de cada sujeto. No se reduce solamente a la apreciación económica del mismo, sino que a veces se conjugan fines extrafiscales, factores de conveniencia y justicia social para la imposición, siempre con razonabilidad. Se manifiesta de tres formas: en el consumo, en la renta y en el capital.

Villegas (2005) sostiene que la capacidad contributiva tiene cuatro implicancias fundamentales. En primer lugar, requiere que todos los titulares de medios aptos para hacer frente al impuesto, deban contribuir en razón de un tributo o de otro, salvo aquellos que por no contar con un nivel económico mínimo, quedan al margen de la imposición. Segundo, el sistema tributario debe estructurarse de tal manera que los de mayor capacidad económica tengan una participación más alta en las entradas tributarias del Estado. La tercera implicancia que menciona, es que no puede seleccionarse como hechos impositivos o bases impositivas, circunstancias o situaciones que no sean abstractamente idóneas para reflejar capacidad contributiva. Y, por último, en ningún caso el tributo o conjunto de tributos que recaiga sobre un contribuyente puede exceder la razonable capacidad contributiva de las personas, ya que de lo contrario se está atentando contra la propiedad, confiscándola ilegalmente. (p. 190)

La capacidad contributiva no se encuentra consagrada expresamente en la Constitución Nacional, sino que surge implícitamente en los siguientes artículos. Por un lado, el artículo 4, donde se habla de contribuciones que *equitativa y proporcionalmente* a la población, imponga el Congreso; El artículo 16 donde se dice que la *igualdad* es la base del impuesto; y el artículo 67

que le otorga al Congreso la facultad excepcional de imponer contribuciones directas, y se estipula que ellas deben ser *proporcionalmente iguales* en todo el territorio de la Nación. Lo antes mencionado se relaciona estrechamente con los principios de equidad, proporcionalidad e igualdad.

Villegas (2005) concluye, frente a esta combinación de principios:

La igualdad a que se refiere la Constitución como base del impuesto, es la contribución de todos los habitantes del suelo argentino según su aptitud patrimonial de prestación. El concepto es complementado con el de proporcionalidad, que no se refiere al número de habitantes, sino a la cantidad de riqueza gravada y se refuerza axiológicamente con el de “equidad”, principio, este, que se opone a la arbitrariedad y que se entiende cumplido cuando la imposición es justa y razonable. (p. 196)

Irretroactividad de la ley penal

La ley se aplica para el futuro, salvo que sea más benigna. Del principio de legalidad deriva a su vez el de irretroactividad de las leyes penales, como, asimismo, el de prohibición de analogía. También vinculado con el principio de tipicidad de las infracciones. Se afirma, al respecto, que en el derecho tributario penal las descripciones de las conductas tributarias ilícitas pueden formularse sin la precisión que requiere el derecho penal. Por ello, no sería violatorio que se describiera a acción punible mediante una genérica referencia al incumplimiento de las normas impositivas. Consagrado en el artículo 18 de la Constitución Nacional Argentina, el cual establece que “Ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso” (1994).

Principio de “Non Bis In Idem”

Significa que ninguna persona puede ser perseguida penalmente más de una vez por el mismo hecho. Prohíbe la doble persecución penal. No está consagrado expresamente en la Constitución, pero surge implícito de las declaraciones, derechos y garantías de la misma. Donde sí está consagrado expresamente es en el Código Procesal Penal de la Nación:

Nadie podrá ser juzgado por otros jueces que los designados de acuerdo con la Constitución y competentes según sus leyes reglamentarias, ni penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso y sustanciado conforme a las disposiciones de esta ley, ni considerado culpable mientras una sentencia firme no desvirtúe la presunción de inocencia de que todo imputado goza, ni perseguido penalmente más de una vez por el mismo hecho. (Código Procesal Penal, Ley 23984, art.1, 1991)

Este principio, que constituye una garantía constitucional, prohíbe la aplicación de una nueva sanción por un hecho ya juzgado y castigado, y tiende a evitar que alguien sea perseguido judicialmente más de una vez con motivo de la comisión de un solo hecho. El “non bis in ídem” tiende a evitar que alguien sea perseguido judicialmente más de una vez con motivo de la comisión de un solo hecho y constituye una garantía constitucional. La Corte Suprema de Justicia de la Nación le reconoce tal carácter y veda no solo la posibilidad de una nueva sanción por el mismo hecho, sino el riesgo de que ello ocurra, agravio que no redime con una nueva sanción resolutoria (“García, Mario w s/ recurso de casación”, Casación Penal, Sala II, 7/10/1994).

Es que dicho principio prohibitivo integra la magnitud normativa de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y, por virtud del mismo, el inculcado absuelto por una sentencia firme no podrá ser sometido a nuevo juicio por los mismos hechos.

El Principio de Razonabilidad.

El principio de razonabilidad según las disposiciones de la Ley Penal Tributaria está evidenciado en delitos calificados tienen una severidad en la punición con relación a los bienes jurídicos protegidos. Esto es porque se sanciona con prisión efectiva de hasta 9 años la evasión calificada que es la misma pena prevista para el caso de homicidio con lo que se evidencia una

falta de proporcionalidad y razonabilidad de la pena y hace que los Jueces tengan que evitar la imposición de penas absolutamente irrazonables frente el ilícito cometido (Sabic, 2014). La aplicación de estas penas a las figuras calificadas son prueba de estos excesos legales que se mencionaron evidenciados en la imposición de las multas previstas en los artículos 45 y 46 de la Ley 11.683.

Principio de generalidad.

Este principio está plasmado en el Preámbulo y en el art. 33 de la Constitución Nacional. Se refiere al alcance extensivo de la tributación a todos los ciudadanos que posean capacidad contributiva, de modo de no excluir a un sector privilegiándolo por sobre otro. Las leyes no pueden establecer privilegios personales, de clase, linaje o casta, a fin de salvaguardar la “igualdad” del art. 16 de la CN. Las exenciones y demás beneficios tributarios deben ser conferidos por razones económicas, sociales o políticas. Los tributos deben abarcar a todas las categorías de contribuyentes, según su capacidad contributiva.

El principio de generalidad también alude a que, una vez establecidas las categorías o clases de contribuyentes, el gravamen correspondiente a cada una de éstas debe ser aplicado a todos los que las componen y en forma pareja, y no sólo a una parte de los contribuyentes que integran una misma categoría.

Por último, las normas que establecen beneficios y exenciones tributarias son taxativas, deben ser interpretadas en forma estricta, buscando que se cumpla el propósito perseguido con la sanción de la ley dentro del marco de posibilidades interpretativas que el texto legal ofrezca, no siendo admisible la interpretación analógica ni extensiva. Así la Corte entendió, por ejemplo, que la exención del impuesto a las ganancias concedida a las asociaciones deportivas, no debía ser extendida a las que organizan y desarrollan carreras de caballos (“Jockey Club de Rosario c/ Estado Nacional DGI”, 18/04/1989) .

Principio de defensa.

El legislador, a la hora de redactar la legislación relacionada con los ilícitos tributarios, debe aferrarse a otro principio fundamental del orden constitucional, cual es el derecho de defensa, ya que:

“ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, ni juzgado por comisiones especiales, o sacado de los jueces designados por la ley antes del hecho de la causa. Nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo; ni arrestado sino en virtud de orden escrita por autoridad competente. Es inviolable la defensa en juicio de la persona y de los derechos”. (CN, art. 18, 1994, Argentina)

De este precepto constitucional surge que ninguna persona (contribuyente para el orden Tributario) puede ser sancionada, sin previamente haber ejercido su derecho de defensa ante un tribunal competente

Principio del debido proceso.

El debido proceso es un conjunto de garantías procesales que tienen por objeto asistir a los individuos durante el desarrollo del proceso, y así protegerlos de los abusos de las autoridades y permitirles la defensa de sus derechos. Este principio resulta aplicable en el derecho tributario penal, su arraigo constitucional en el anteriormente enunciado artículo 18 de nuestra Constitución Nacional. Comprende el derecho a ser oído, a ofrecer y producir pruebas y una sentencia con una decisión fundada. Obra como limite a la arbitrariedad, el autoritarismo y a la unilateralidad administrativa, siendo consagrado por la jurisprudencia como una apreciable garantía del imperio del derecho. En cualquier caso, en el que el contribuyente vea vulnerado el principio del debido proceso legal en sede administrativa, queda expedita la vía de la acción de amparo judicial que ha tenido favorable acogida en nuestros tribunales, quienes además puedan declarar de oficio, en el

caso concreto en que están conociendo la inconstitucionalidad de un precepto legal, en mérito al denominado control difuso de constitucionalidad.

Principio de la Ley Penal más Benigna.

La Constitución Nacional solo tiene norma referida a la irretroactividad de la ley penal y el principio de ley penal más benigna que tiene referencia con la aplicación retroactiva de las normas, está contenido en la misma de manera indirecta, puesto que a partir de la reforma del año 1994 tiene jerarquía constitucional la Convención Americana de Derechos Humanos y Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, cuyos artículos pertinentes establecen los siguiente:

Convención Americana Derechos Humanos:

“Principio de Legalidad y de Retroactividad: Nadie puede ser condenado por acciones u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el derecho aplicable. Tampoco se puede imponer pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito. Si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello” (Art. 9, 1994)

Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos:

“Nadie será condenado por actos u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el derecho nacional o internacional. Tampoco se impondrá pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito. Si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello. Nada de lo dispuesto en este artículo se opondrá al juicio ni a la condena de una persona por actos u omisiones que, en el momento de cometerse, fueran delictivos según los principios generales del derecho reconocidos por la comunidad internacional.” (Art 15, 1994).

Sabido es que, como regla general las leyes se aplican desde su entrada en vigencia, incluso a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes, sin efecto retroactivo, salvo disposición en contrario y en tanto no se afecten derechos amparados por garantías constitucionales. Pero en materia penal nos encontramos con la excepción, ello, en tanto el principio de legalidad, impide que alguien sea castigado por un comportamiento que al tiempo de su realización no estaba previsto como delictivo o la aplicación de una pena más grave que la prevista al tiempo de su comisión. En consecuencia, rige el principio de irretroactividad de la ley penal salvo que sea más benigna para el imputado o condenado.

Por otro lado, el Código Penal Argentino 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. 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” (Art 2, 1984).

Este principio, proyecta su amparo no sólo para quien se encuentra condenado sino también para el imputado que estando sometido a proceso tiene el derecho a su aplicación.

Capítulo 2: Antecedentes de La ley penal Tributaria. Fallos precedentes al caso testigo.

Aspectos Generales.

El Derecho Penal Tributario forma parte del Derecho Penal y se encuentra más específicamente dentro de lo que se conoce como Derecho Penal Económico, es decir, dentro de las normas jurídicas que en sentido amplio protegen, mediante el uso de los medios penales, la intervención del Estado en la economía. Como ya lo hemos mencionado en el capítulo anterior, el Derecho Penal Tributario puede ser definido como el conjunto de normas que tiene por objeto todo lo atinente la regulación jurídica de la infracción y sanción al régimen tributario.

Este comprende, para parte de la doctrina, dos grandes ramas “el Derecho Penal Tributario Contravencional, y El Derecho Penal Tributario Delictual” (Villegas, 2012).

El primero está comprendido en la Ley de Procedimiento Tributario, ley N° 11.683, y regula lo referido a infracciones menores cuyas penas son de carácter pecuniario principalmente. En cambio, el Derecho Penal Tributario Delictual está contenido en la ley N° 27.430, la cual tipifica las distintas conductas delictivas y las sanciona con penas que pueden consistir en privar de la libertad.

La ley N° 27.430, sancionada en fecha 27 de diciembre del 2017, trajo una actualización en lo que respecta a la Ley Penal Tributaria en dos de sus artículos. El artículo 280 de la mencionada normativa, derogó la ley N° 24.769 y el artículo 279 aprobó el nuevo Régimen Penal Tributario. Respecto a los delitos, el nuevo Régimen respeta los títulos de la derogada ley y su contenido. La principal diferencia es que todos los montos fueron elevados, sin excepción. Es por ello que, basándonos en el límite mínimo establecido como umbral de punibilidad, se presenta como interrogante cómo proceder con todos aquellos casos que no superan las cuantías mínimas previstas en el novedoso ordenamiento y la pregunta de si corresponde la aplicación del principio de benignidad. Discusión que se reitera en el tiempo.

Antecedentes de la Ley N° 27.430, características generales y breve reseña sobre los distintos cambios jurisprudenciales de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, destacando los acontecimientos más importantes relativos a la aplicación del principio de la ley más favorable al imputado, será la temática objeto de estudio durante el siguiente capítulo.

Antecedentes legislativos

La primera Ley Penal Tributaria dictada en nuestro país fue la N° 20.658 del año 1974, sin embargo, no tuvo aplicación efectiva, fue derogada por el régimen de facto del año 1976 en lo que respecta a las penas privativas de la libertad para infractores a las leyes impositivas de aquel entonces, se entendía que antes de pensar en un castigo, se debía formar conciencia en los responsables sobre la justicia del sistema tributario, junto a la adopción de medidas económicas de fondo.

Si bien desde principios del siglo XX, como fue mencionado en el párrafo anterior, podemos encontrar en Argentina antecedentes relacionados con el castigo de los delitos fiscales, lo cierto es que desde 1990, con la sanción de la ley N° 23.771 (BO 17/02/1990), se inaugura en la República Argentina el primer régimen penal tributario que tuvo una vigencia de 6 años (1990-1996).

Aquella había sido estructurada con el objetivo a proteger la Hacienda Pública en sus distintos niveles de gobierno, tanto el nacional (incluyendo el sistema de seguridad social y las obras sociales, aún las sindicales), así como también las haciendas provinciales y municipales (DIEZ, 2010).

En dicha norma se dispusieron penas privativas de la libertad como castigo de la comisión de los delitos tributarios y previsionales, estructurados bajo el concepto de evasión dolosa.

En su primer artículo se preveía la figura de defraudación fiscal sin anticipar un monto mínimo. Como explica García Berro (2000), la tipificación se destacaba por su imprecisa redacción la cual se consideró conceptualmente errada, ya que se confundía el perjuicio a la Hacienda Pública con incumplimientos a los deberes formales tributarios y determinadas

falsedades contables lo que llevó en su momento a los especialistas a conceptualizar a la evasión fiscal como un delito de peligro.

El artículo 2 describía distintas hipótesis de evasión agravada, la primera en función de un monto fijo cuando excediera los A 10.000.000 (diez millones de australes) y la segunda, en función de un porcentaje (40%) de evasión respecto a la obligación tributaria con un monto fijo mínimo (A 500.000 quinientos mil australes) no quedando del todo claro para los interpretes si los parámetros coexistían o aplicaban en forma excluyente. El austral fue la moneda de curso legal de la República Argentina desde 1985 hasta 1991 cuando se pasó al peso convertible.

Bajo el contexto hiperinflacionario de la época y previendo la desvalorización de la moneda nacional, se estableció una cláusula (Ley 23.771. Artículo 2) de actualización de los montos en función de la variación de precios mayoristas según las cifras del INDEC, que rápidamente quedó en la nada con la llegada de la ley de convertibilidad decretada en marzo de 1991, la cual fijaba una relación cambiaria fija entre la moneda nacional y la estadounidense a razón de 1 dólar estadounidense.

Tras casi siete años de vigencia, tiempo donde fue muy criticada en cuanto a su redacción, el Poder Ejecutivo y el Congreso de la Nación estimaron necesario revisar la regulación de la materia penal tributaria, tratando de perfeccionar tal normativa e incorporándole los nuevos delitos que aquella sugería.

En el año 1996, se sanciona la Ley Penal Tributaria N° 24.769, que dispuso a través de su artículo 24 la derogación de la ley N° 23.771 e introdujo una serie de modificaciones al régimen anterior, entre las cuales podemos mencionar la distinción entre figuras simples y agravadas y el aumento en sus mínimo y máximo. Tuvo una vigencia de no menor a 21 años a pesar de sufrir modificaciones hasta su reemplazo definitivo por un nuevo régimen en diciembre de 2017.

En su primer artículo la ley 24.769 estableció para la evasión simple un monto mínimo de \$ 100.000 que, en ese periodo, era el equivalente a USD 100.000. Así, se abandona hasta la actualidad en Argentina el agravante en función de un porcentaje respecto a la obligación tributaria en reemplazo por un monto fijo.

La hipótesis agravada de evasión fiscal descripta en su artículo 2 estableció una pena de prisión de 3 años y 6 meses a 9 años en el supuesto que el monto evadido superase la suma de \$ 1.000.000 (equivalentes a un millón de dólares). Es decir, se estableció una regla de 10 veces para diferenciar la evasión simple de la agravada.

Después de transitar años de fuertes crisis económicas, y a efectos de aplicar la devaluación de nuestra moneda con respecto al dólar, a los umbrales establecidos de punibilidad, a principios del año 2010 el Poder Ejecutivo envió a la Cámara de Diputados un nuevo proyecto de reforma a la Ley Penal Tributaria. En diciembre del 2011, la misma es reformada mediante la entrada en vigencia de la ley 26.735.

La reforma elevó el monto mínimo de la evasión simple en 4 veces pasando de \$ 100.000 a \$ 400.000. La evasión agravada en función del monto se estableció en \$ 4.000.000 respetando la regla del múltiplo por 10 veces para la presunción calificada.

Con la actualización de los montos resurgió la tan extensa discusión respecto a si aplica la ley penal más benigna, siendo que la Procuración General de la Nación se expresó a través de la Resolución PGN 5/12 dándoles órdenes a los fiscales que se opongan a la aplicación retroactiva justificándose que se trataba de una mera actualización para compensar una actualización monetaria. No obstante, la mayoría de la jurisprudencia se pronunció a favor de la aplicación retroactiva de la ley penal más benigna. (En la mayoría de los casos, se consideró aplicable la doctrina “Palero” (2007) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación).

Finalmente, transcurridos 6 años desde la última reforma, se sanciona la ley N° 27.430 en diciembre de 2017. Introdujo significativas reformas en el régimen impositivo argentino en general, entre las cuales, por intermedio de su artículo 279, consagró un nuevo régimen penal tributario que derogó al anterior (artículo 280) que estaba vigente según ley 24.769. Eleva los montos a \$ 1.500.000 en el caso de la evasión simple y \$ 15.00.000 para evasión agravada manteniéndose la regla de 10 tantos para la verificación de la hipótesis calificada.

La ley 27.430 dictada en pleno contexto inflacionario, pretendió implementar un mecanismo de ajuste, unidad de valor tributaria UVT, (artículo 302) para determinar impuestos, sanciones y parámetros monetarios del Régimen Penal Tributario que al momento nada se sabe de eso. La Procuración General de la Nación a través de la Resolución 18/18 ha vuelto a embestir

contra la aplicación de la ley penal más benigna pero la jurisprudencia salvo algunos casos aislados ha mantenido el criterio sentado en la doctrina “Palero”.

Contexto de la nueva reforma.

Los problemas del Sistema Tributario Argentino no son nuevos. Las alteraciones y la falta de equidad se han agravado aún a pesar de que los tres niveles de gobierno contaron con un aumento excepcional de ingresos tributarios que les hubiera permitido reducir o eliminar los impuestos más distorsivos o más inequitativos. En lugar de ello, se optó por aumentar el gasto público en más de lo que aumentaron los ingresos. En resumen, el elevado desequilibrio fiscal condicionó el diseño de una reforma tributaria.

La Economía Argentina enfrentaba varios desafíos a corto y a largo plazo, entre ellos encontrar una estabilidad que se vio alterada en los últimos tiempos. Un mejor diseño del Sistema Tributario puede ayudar a resolver algunos de ellos. Se destaca por un lado la baja tasa de inversión y, por otro, la elevada Evasión y Elusión.

El 29 de diciembre de 2017 El Senado convirtió en Ley y el Poder Ejecutivo Nacional promulgó la mayor reforma Fiscal en varios años. Los objetivos de la nueva reforma fueron fomentar la inversión, aumentar la competitividad y crear empleo calificado, para en simultáneo, buscar una equidad en el Sistema Tributario Argentino y desarrollar la economía argentina. La nueva reforma busca reducir la Evasión Impositiva y Previsional, objetivo por el cual fue necesario realizar una nueva modificación a la Ley Penal Tributaria y Previsional.

Unidad de Valor Tributaria (UVT)

Una de las cuestiones sobresalientes que dejó la reforma, es la creación de la Unidad de Valor Tributaria (UVT) como unidad de medida de valor homogénea. Con el objetivo de determinar a los importes fijos, impuestos mínimos, escalas, sanciones y todo otro parámetro monetario contemplado en las leyes de tributos y demás obligaciones cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentre a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), incluidas las Leyes de Procedimiento y los parámetros monetarios del Régimen Penal Tributario.

La ley N° 27430 en su título XI, además de derogar la Ley N° 24769 e instituir el actual régimen penal tributario, estableció la creación a futuro de un mecanismo de actualización y/o indexación de los montos en los delitos tributarios y previsionales mediante el empleo de una Unidad de Valor Tributario.

El artículo 303 de esa ley dispuso que antes del 15/9/2018, el Poder Ejecutivo Nacional debía elaborar y remitir al Congreso de la Nación un proyecto de ley en el que se establezca la cantidad de UVT correspondiente a cada uno de los parámetros monetarios los cuales reemplazarán los importes monetarios en las leyes impositivas.

Esta promesa de ley indexatoria frente a fenómenos inflacionarios, no ha sido plasmada en ninguna ley. Hasta la fecha, la técnica adoptada por el legislador consistió en dictar leyes modificatorias de los umbrales cuantitativos.

En mi opinión, la modificación legislativa de los parámetros cuantitativos cada cierta cantidad de años, en un contexto económico que desde el año 2001 se ve fuertemente afectado en el tiempo con motivo del fenómeno inflacionario, no estaría siendo una verdadera solución legislativa que se pueda mantener y ser constante. Ello por cuanto el aumento de los montos contenidos en los delitos mediante la técnica de legislar una y otra vez sólo recompone de modo parcial la valoración de la política criminal del Estado por apenas unos años.

Es así que se ha propiciado la adopción de técnicas de ajuste o indexación automática con empleo de índices o criterios razonables de recomposición de los valores de la moneda.

La ley 27430 contiene lineamientos generales de la UVT. Así, dispone que la relación de conversión entre la UVT y el peso se ajustará anualmente con base en la variación anual de Índices de Precios al Consumidor suministrado por el INDEC. A su vez, señala que para evaluar la

configuración de delitos y otros ilícitos se considerará la relación de conversión entre pesos y UVT vigente al momento de su comisión

Para finalizar, la actualización de los montos de la ley penal tributaria mediante parámetros constantes y homogéneos requerirá de otra ley que, con prudencia, precisión y eficacia permita la justa adecuación de las escalas cuantitativas penales siempre con el enfoque puesto en los principios de proporcionalidad y capacidad contributiva.

Esto no se hizo y a la fecha en nuestro país los montos cuantitativos fijados por la ley 27430 han quedado completamente desactualizados. Si el legislador nacional mantiene su forma de legislar mediante el establecimiento de nuevos montos conforme la modalidad hasta ahora empleada, claramente la decisión de la Corte en el fallo “Vidal”, temática abordada en nuestro trabajo, constituirá la solución para desincriminar todos aquellos hechos que, anteriores a la futura ley, queden por debajo de los nuevos parámetros.

Si el legislador cumple con lo establecido legalmente y dicta la ley de unidad de valor tributaria, la modalidad de actualización permanente sobre la base de aplicar índices o coeficientes sobre el monto a la fecha de comisión solucionará hacia adelante el vicio de las modificaciones constantes.

La sistemática de la ley se mantiene, las condiciones objetivas de punibilidad se actualizaron y el legislador considera actualmente relevante la persecución penal solo en el caso que se supere el monto punible.

Aportes jurisprudenciales.

Causa Argenflora.

La Sala A de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, condenó en forma solidaria a Argenflora S.C.A. en su condición de responsable cambiario, y a Lino Mavolo, por infracción al régimen penal cambiario por una falta de ingreso y negociación de divisas fuera de término por las exportaciones realizadas, castigándolo con el pago de una multa, y por otro lado, como persona física responsable cambiaria, a Lino Mavolo en grado de autor en concurso real por infracción al régimen penal cambiario.

Durante la sentencia de dicho juicio, llevada a cabo en mayo de 1997, la CSJN sostuvo que las normas de los tratados internacionales, no guardaban relación directa contra la controversia y que, el principio de retroactividad de la ley penal más benigna no debía ser aplicado en aquellos casos en los que la norma que tipificaba el delito mantenía su vigor y sólo variaban los reglamentos a los que remitía el tipo penal. Como también, hizo referencia a que “...si se aplicaba indiscriminadamente el principio de la retroactividad benigna del artículo 2 del Código Penal afectaría, respecto de estas leyes especiales, despojarlas de toda eficacia, ya que con el ritmo vertiginoso con el que se desenvuelve nuestra economía desactualizaría de manera rápida las disposiciones anteriores que intentaban protegerlo”. (CSJN, Argenflora Sociedad en Comandita por Acciones s/ infracción Reg. cambiario", 6/05/1997)

De esta forma, el máximo Tribunal, se posicionaba en contra de la aplicación del principio de manera automática e irreflexiva cuando existía una modificación de la punibilidad de algunas conductas.

Los fundamentos del fallo remiten a la jurisprudencia de la Corte según la cual 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 por ella misma como de naturaleza eminentemente variable (Fallos 320:763).

Sostiene la Corte, en esta sentencia, que las variantes reflejan sólo circunstancias de hecho, cuya desaparición luego de cometido el delito en nada influye sobre la punibilidad de éste. Así, en el criterio del Tribunal, la desaparición del control de cambios en el año 1991 sólo regía para el futuro y no importó la desincriminación de conducta alguna. Argumentando que el criterio que regía en cuestiones como la cambiaria, afectaba directamente al orden público económico.

El dictamen que se sentó al fallar fue acorde con la naturaleza y la importancia con la que se trata la materia referida por la ley penal cambiaria. La Corte había destacado la trascendencia que reviste el régimen de control de cambios en la economía, y es claro que, este tiene como objetivo, la protección de la moneda y la regulación de las importaciones, causando su infracción un daño consistente en el desorden de la política económica y financiera del Estado. Y con ello, ratifico la necesidad de que se otorgue igual tratamiento a los que se encuentren en similares situaciones.

Causa Ayerza

La misma postura de Argenflora, se mantendría en el fallo Ayerza, en el que son imputados por infracción al régimen cambiario, se dictamino en el año 1998, el motivo de la acusación se basó en un giro cambiario improcedente de divisas al extranjero. (CSJN, A837XXXI. Ayerza, Diego Luis s/ infracción al régimen cambiario, 16/04/1998)

A diferencia de la causa antes mencionada, esta se caracterizaría por contener los votos en desacuerdo de los ministros Fayt, Petracchi, Boggiano y Bossert, con lo que se comenzaba a ver un cambio en la postura de la Corte Suprema y ser el puntapié inicial del criterio tomado en las siguientes causas.

Entonces, considero oportuno exponer los argumentos de la minoría integrada por los Jueces Dres.Fayt, Boggiano y Bossert, que emitieron un mismo voto, y el Dr. Petracchi, que voto según sus propios fundamentos.

Uno de los primeros argumentos planteados en desacuerdo, tiene como fundamento principal la jerarquía constitucional que se le ha dado a los pactos internacionales a partir de la reforma constitucional de 1994, el cual estableció al principio de la retroactividad de la ley penal más benigna como rector del sistema normativo argentino, contemplado este en el Pacto de San José de Costa Rica y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, en el mismo se establece que si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello. (se cita con documento completo, con el fallo?)

<http://www.saij.gob.ar/corte-suprema-justicia-nacion-federal-ciudad-autonoma-buenos-aires-ayerza-diego-luis-infraccion-al-regimen-cambiario-fa98000104-1998-04-16/123456789-401-0008-9ots-eupmocsollaf>)

Se dispuso que era necesario realizar un análisis interpretativo de los tratados acudiendo a la buena fe, teniendo en cuenta el contexto, su objeto y fin. Además de considerar las pautas específicas que contienen la Convención Americana sobre Derechos Humanos y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, las cuales disponen que no podrá admitirse restricción de ningún derecho reconocido en los pactos o limitarlos en mayor medida que la prevista en ellos.

La CSJN sostuvo, con relación a criterios planteados en los mismos, que no corresponde la aplicación de este principio en las leyes especiales, temporales o de emergencia, argumentando que al ser realizadas para poder regular situaciones fundamentalmente variables quedarían rápidamente desactualizadas por disposiciones posteriores y resultarían inofensivas para proteger el bien jurídico para el que fueran sancionadas. Pero diferencia esta situación de aquella que se produce cuando las normas reglamentarias que derogaban el régimen anterior, revelaban una nueva orientación de la política económica, que implicaba una derogación del régimen represivo que daba sustento a aquél.

Señala que la doctrina sentada en Argenflora debía ser revisada, ya que no existen razones para excluir a las leyes penales en blanco del principio, pues en éstas sin una variación formal aparente del tipo penal, su contenido resulta modificado por la norma extrapenal.

Ello en razón de que no es posible concebir como completa la norma en estudio sin la normativa de complemento, pues ésta resulta una parte esencial de la ley sin la cual se tornaría inoperante.

Por tal motivo, y ante las modificaciones favorables de las leyes penales en blanco por variaciones de la norma extrapenal, el imputado debería beneficiarse con ellas.

En este orden de ideas, añade que deben diferenciarse los casos de cambios de circunstancias de aquellos que existe realmente un cambio en la valoración. En el caso examinado

en el fallo se trataba de la derogación total de un régimen de control que se había mantenido por casi treinta años, sustituyéndoselo por un marco de libertad.

Para el Dr. Petracchi la recepción constitucional del principio impide considerar genéricamente excluida cierta rama del derecho de esa garantía, pues sería contraria al propósito de interpretación amplia contenido en las Convenciones.

Y finalmente, haciendo referencia a la cuestión relativa a las normas penales en blanco, debía diferenciarse de la situación prevista en los regímenes penales temporarios. Se admite así que la retroactividad de la ley más benigna no resulta aplicable de modo indiscriminado en el campo de las leyes penales en blanco. A su vez, por lo expuesto, se impone un estricto margen de razonabilidad en la determinación del grupo de excepciones posibles.

Causa Cristalux

El 11 de abril de 2006 la Corte Suprema de Justicia de la Nación sentó un importante precedente en materia de aplicación del principio de la ley penal más benigna a las leyes penales en blanco. En el caso “Cristalux” (Fallos: 329:1053) la Corte modificó su anterior posición indicando que, en el caso de leyes penales en blanco, como el Régimen Penal Cambiario, corresponde la aplicación del principio de retroactividad de la ley penal más benigna, principio que cuenta hoy con jerarquía constitucional. Aun así, el voto mayoritario de la Corte limitó dicha aplicación, aclarando que el principio no resulta aplicable de manera indiscriminada sino dentro de un estricto margen de razonabilidad (CSJN, C77XL, Cristalux S.A. s/ Régimen Cambiario, 11/04/2006).

En el caso en particular, la Sala B de la Cámara en lo Penal Económico había condenado a la firma Cristalux S.A. y a sus directivos por un caso de infracción a la Ley Penal Cambiaria, a raíz de no haber ingresado y negociado en el mercado único de cambios, en tiempo y forma, el contravalor en divisas de una exportación de productos de vidrio.

Previamente, la Cámara revocó el fallo de primera instancia que había absuelto a los imputados aplicando el principio de la ley penal más benigna. Basando su opinión en el recordado

precedente “Argenflora” (1997), cuyo criterio se repite al año siguiente en “Ayerza” (salvo por algunos votos en disidencia) indicó que no se configuraba un supuesto de aplicación de dicho principio ya que no había sido dictada una nueva norma que desincriminara la conducta o redujera las penas allí previstas. Aclara que, si bien el Decreto N° 530/91 había dejado sin efecto la obligatoriedad de ingresar y negociar en el sistema financiero las divisas provenientes de exportaciones de productos nacionales, el tipo penal subsistía más allá de la situación fáctica que había generado dicha situación.

En este nuevo fallo “Cristalux”, la Corte revirtió la doctrina sentada en “Argenflora” y “Ayerza”, adoptando los votos en disidencia de este último.

En primer lugar, los jueces coinciden respecto de la jerarquía constitucional del principio de la ley penal más benigna y su aplicación a las leyes penales en blanco en general y al Régimen Penal Cambiario en particular. Sin embargo, la Corte, en su nueva composición, difiere en cuanto a su alcance.

La mayoría de los magistrados, Dres. Petracchi, Highton de Nolasco, Maqueda, Zaffaroni y Lorenzetti, adoptaron 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 sería apropiado 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 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 otro lado, 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.

En un novedoso fallo, el Máximo tribunal resolvió el caso “Cristalux S.A.” revocando la condena aplicada en segunda instancia. La corte decidió, indicando que en el caso de las leyes penales en blanco, concretamente, correspondía la aplicación del principio de benignidad, es decir, la aplicación retroactiva de la ley penal más benigna para el imputado, dictada con posterioridad al hecho objeto del proceso.

La CSJN, a partir de la doctrina fijada en “Cristalux SA”, ha hecho aplicación de esta garantía, respecto a los delitos penales tributarios.

Causa Palero¹

En el año 2003, el tribunal oral en lo criminal federal N° 1 de Mendoza condenó a Jorge Carlos Palero a la pena de dos años de prisión, por considerar que había cometido el delito de apropiación indebida de recursos, (art. 9 de la Ley 24.769), llevado a cabo en forma reiterada durante cinco periodos del año 1998 y cuatro del año 1999.

En primer lugar, ante el recurso de casación interpuesto por la defensa, la Sala III de la Cámara Nacional de Casación Penal hizo lugar parcialmente al recurso por errónea aplicación de la ley sustantiva respecto al periodo de noviembre de 1998, por el que el acusado fue absuelto. De todos modos, la Cámara negó la impugnación respecto al resto de los agravios y sostuvo la condena de primera instancia.

Ante esta decisión, la defensa interpuso recurso extraordinario, invocando la aplicación del art. 13 de la Ley 26.063, la cual modificaba el art. 9 de la ley 24.769, solicitando así la aplicación del principio de la ley penal más benigna, a razón de que el texto de la modificatoria había

¹ CSJN, “Palero Jorge Carlos s/recurso de queja”, 23/10/2007) (esto esta mal no?)

aumentado “*el resultado del tipo objetivo*” al monto superior a los \$10.000 por periodo mensual, y las sumas por las cuales se había condenado al acusado no habían superado dicho importe.

Al momento de exponer los agravios en que se fundaba el recurso, los apelantes cuestionaron, en primer lugar, la violación del estado de inocencia, por haberse invertido la carga probatoria al acusado. De igual manera, consideraron al fallo arbitrario, por la omisión del tratamiento de cuestiones oportunamente propuestas. También adujeron un estado de necesidad disculpante por parte del acusado, por encontrarse la empresa en estado de concurso preventivo.

Por último, los recurrentes insistieron en el hecho del surgimiento de la Ley 26.063 de noviembre del 2005, la cual introdujo una esencial alteración a la descripción del artículo 9 de la Ley 24.769, al incrementar de cinco mil a diez mil pesos el monto mínimo a partir del cual resultaba punible el hecho de la apropiación indebida de recursos de la seguridad social.

El Procurador General de la Nación, Eduardo, Ezequiel Casal en su dictamen aclaró que los efectos del principio de benignidad en materia penal “operaba de pleno derecho”, y que el análisis acerca de su procedencia no necesitaba de mayor debate, dado lo establecido ya en la causa “Cristalux S.A. del año 2006.

Destacó que la imputación se había llevado a cabo por las infracciones cometidas durante ocho periodos mensuales, en los cuales se había omitido ingresar sumas superiores a los cinco mil pesos, pero inferiores todas a los diez mil. De este modo, dichos importes alcanzaban a configurar el delito previsto por la ley 24.769 en su art. 9, pero no lo hacían en el previsto por su reforma mediante la ley 26.063, dado que esta exigía que tal conducta, para ser considerada ilícita, omitiese el ingreso de los recursos de seguridad social por un monto superior a los diez mil pesos por cada periodo.

De este modo, entendió el Procurador que resultaba procedente la aplicación retroactiva de la ley 26.063 por su mayor benignidad respecto al acusado. La nueva ley generaba la desincriminación del no ingreso de las retenciones mensuales menores a los diez mil pesos, por lo que los montos por los cuales se había fallado en contra del acusado quedaban fuera de la nueva normativa. Respetando el artículo 2 del Código Penal, y el principio incorporado mediante los tratados internacionales con jerarquía constitucional, correspondía la aplicación retroactiva de la ley penal más benigna.

Dada la importancia que sobre el tema objeto de estudio ha tenido el precedente Palero, considero oportuno exponer algunas de las diversas interpretaciones doctrinarias en relación a lo decidido por la Corte en ésta causa.

Sostiene Villar (2012), el Máximo Tribunal concluye a favor de la aplicación del principio de la ley penal más benigna en el fallo Palero, recurriendo a una interpretación literal del art. 2 del Código Penal, ya que el cambio en los montos se debe aquí a una modificación en el tipo penal, es decir que no se trataría de una modificación en las condiciones objetivas de punibilidad.

Según este punto de vista, la elevación de los montos mínimos de la ley 26735, no sería de la misma naturaleza que la de los montos de la ley 26063, ya que en esta última se modifican básicamente los elementos del tipo penal, que consisten en el agregado de una nueva figura delictiva que no existía anteriormente, no sólo una mera modificación de las condiciones objetivas de punibilidad.

Por su parte Righi (2012), la actualización del monto en el delito del art. 9 de la ley 24769 no estuvo dirigida a compensar la depreciación de la moneda, puesto que los antecedentes legislativos, no demuestran que haya existido indicios al efecto. La ley 26063 estuvo dirigida a crear un régimen administrativo para el control de los aportes previsionales y de la seguridad social. Junto con la creación de aquel régimen, se modificó el artículo 9 de la ley 24769 que vino a introducir una distinción entre la infracción al régimen previsional y la del régimen de la seguridad social, donde anteriormente esa distinción no existía y la consagró en dos párrafos diferentes.

Considera la Corte Suprema de Justicia que hubo un cambio en el elenco de conductas delictivas.

Capítulo 3: Ley penal más Benigna. Corrientes Doctrinarias.

Aspectos generales.

En la creación de las figuras penales de alcance tributario, el legislador argentino ha utilizado una técnica que consta en incluir cantidades monetarias mínimas para determinar, en sentido amplio, el ámbito de las evasiones punibles penalmente, que pueden llegar a ser susceptibles con pena de prisión, o no punibles de las mismas, las cuales permanecerán en el ámbito de una falta administrativa. La consecuencia de que se fijen dichos montos, es que ellos se desactualizan rápidamente. Dicha cuestión trae consigo, que constantemente se modifique el objetivo que tuvo el legislador de sancionar con pena de prisión las grandes evasiones, y dejar para la esfera administrativa las evasiones que son llevadas a cabo por montos más bajos. Básicamente, podemos decir que el fin se va alterando en relación con el valor de nuestra moneda.

Es evidente que, nuestro país, la República Argentina, se encuentra constantemente bajo crisis inflacionarias las que traen aparejadas como consecuencias, que conductas que antes el legislador no haya tenido en cuenta al establecer los montos dispuestos en la norma, puedan ingresar al ámbito penal. Como respuesta a este problema, el Poder Legislativo cada una cierta cantidad de años debe llevar a cabo una actualización de estos montos en referencia con al valor actual del peso argentino.

Estos cambios, 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.

A fines de 2017 se dictó en Argentina una nueva ley penal tributaria, la ley N° 27430, la cual reemplazo a la ley que regía en dicha materia, ley N° 24769. La normativa en esencia modificó

los montos mínimos dinerarios de cada una de las figuras penales. Como resultado de esta variación, se puso en juego la aplicación del reconocido principio de retroactividad de “La ley Penal más Benigna”, dado que al verse aumentados los umbrales mínimos de imputabilidad, muchos procesos penales tributarios fundados en los montos previos, no quedaron afectados a la luz de los nuevos.

Haciendo referencia a la temática de la discusión teórica desarrollada a lo largo de este trabajo y a razón de lo antes mencionado, el 28 de octubre de 2021, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en los autos “VIDAL, s s/ infracción ley 24.769”, ha concluido que sostener que se estuvo frente a una “actualización monetaria” con la sanción de éste nuevo régimen, estaría violentando la interpretación de la ley, ya que sería incurrir en una subestimación de otro poder del Estado asignarle, al “silencio” de la ley 27430 sobre el principio de aplicación retroactiva de la ley penal más benigna.

Como también, consideró que la situación de dicha causa era similar a la tratada y resuelta por la Corte Suprema de Justicia Nacional, en el año 2007, en el caso: “Palero”, referida a la aplicación en forma retroactiva de la ley 26.063 por resultar más benigna.

De acuerdo a esta situación planteada, nos preguntamos.

¿Se debería juzgar en base a la ley N° 24769 o debe aplicarse el principio antes mencionado y tener en cuenta el nuevo monto mínimo que se estableció en 2017 en la ley N° 27430?

Está claro, que la aplicación o no del principio en cuestión, podría implicar llegado el caso privar o no a una persona de su libertad.

Durante el recorrido de este capítulo desarrollare de que se trata el principio de la Ley Penal más Benigna y 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 una ley anterior al hecho (...)”. (CN, art. 18, 1994, Argentina).

Si hacemos una breve interpretación del texto de manera literal observaríamos que la ley penal nunca es retroactiva, por ende, los ciudadanos deberían ser penados siempre por la ley vigente al momento de cometer la infracción.

De manera contradictoria, y ya mencionado por el grado de relevancia en reiteradas ocasiones durante el desarrollo del trabajo, el artículo 2 del Código Penal Argentino expresa 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”. (Art 2, 1984)

Principio que luego adquirió jerarquía constitucional en el artículo 9 de Convención Americana de Derechos humanos y en 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 afirmar entonces que, si bien la ley aplicable es, por regla natural, la vigente al momento del hecho, este principio posee excepción si de manera posterior se sanciona una ley que resulta más benigna o beneficiosa para el imputado.

El doctor Javier De Luca, Fiscal General ante la Cámara Federal de Casación Penal, sostiene 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.” (1998)

En base a ello, podemos llegar a decir que no se tiene en cuenta el momento en el que existió una ley más beneficiosa al acusado, si al momento de cometerse el hecho, si durante el tiempo que duro el proceso o hasta durante el cumplimiento de la condena. Siempre se debe aplicar. Y concluir que la retroactividad de la ley penal más benigna viene a ser una especie de suerte de excepción a esa regla constitucional, que se sustenta en razones de justicia, equidad y política criminal. Es que el principio de "Ningún delito, ninguna pena sin ley previa", 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 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.

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. (CSJN, “Constancio Vigil y otros s/contrabando , 9-11-2000).

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.

¿Cuál ley se podría considerar más benigna?

Lamentablemente no siempre es una simple tarea determinar cuál es la ley más benigna, pues puede suceder que una ley sea parcialmente más grave que la otra y más benigna en otro aspecto. Se hace necesario advertir que en tales casos no se encuentran criterios generales y uniformes para dar resolución a dichas problemáticas puntuales. Si no que se deberá determinar en cada caso particular la ley a aplicar, tomando en cuenta las penas principales, las consecuencias accesorias, las modificaciones del tipo penal y de las reglas de la parte general, como la prescripción, las causas de justificación, las causas de inculpabilidad, etc. (Lascano, Costa, 2005).

El juez no debe efectuar jamás una combinación entre los aspectos favorables de dos leyes. Con esto se quiere decir que si hay una determinada ley vigente al momento del hecho que otorga un beneficio al imputado, y otra ley distinta vigente al momento de la sentencia, que establece otro aspecto ventajoso el juez no podrá hacer tal mixtura de leyes, debiendo aplicar solo una, ya que, en caso contrario estaría construyendo una nueva ley, facultad reservada al Poder Legislativo.

Ley cierta, escrita y estricta, frente a la aplicación temporal de la ley penal.

En esta contradicción que se genera frente a un conflicto, entre la facultad sancionatoria del Estado y el sistema de garantías a favor del imputado, que tiene como objetivo buscar armonía, pero jamás llega al tan deseado equilibrio y en la mayoría de los casos genera tensión, debe partirse siempre de una afirmación básica e importante:

Como bien lo expresa Mario Binder (2016):

“El poder penal del Estado debe estar, dentro de un Estado de Derecho, sumamente restringido y es cometido del proceso penal el configurar la gran mayoría de limitaciones

al ejercicio de tal poder. Esta es, probablemente su gran misión, constituir una valla protectora del individuo frente al poder penal del estado que, por sus propias características, está siempre tentado por la arbitrariedad o bajo sospecha de cometerla” (p.174)

El denominado Principio de Legalidad, el cual se propone de una manera de limitar el Poder estatal, y constituye uno de las bases en los cuales junto al de culpabilidad, debe asentarse todo Estado de derecho. y del que se derivan consecuencias como lo son la prohibición de analogía y la retroactividad de la ley.

El principio general de irretroactividad de la ley penal al funcionar como garantía a favor del ciudadano para con el Estado, reconoce una excepción, esto es, la aplicación retroactiva de la ley penal más favorable que viene a suprimir algún delito o atenuar una pena, circunstancia ésta que, en modo alguno, infringen el poder limitativo del principio de la potestad punitiva del Estado.

Más aún, entiendo que el mencionado principio 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 buscaba al dictarlas, esto es, que la nueva disposición sirve mejor a los intereses que se persiguen amparar y, por ello, debe ser esta última la que se aplique a los hechos que hayan de juzgarse después de su sanción.

Posturas ante la aplicabilidad del Principio de la Ley Penal más Benigna.

Posición a favor.

Desde el punto de vista de la lógica, resulta difícil de negar, que frente a un aumento en los parámetros mínimos que establece una norma como condición para que una conducta sea considerada delito y que ella, se considere una situación más beneficiosa para quienes se encuentran imputados por este tipo penal, pues lo que deben hacer para infringir es más de lo que tendría que hacer en la vigencia de la anterior norma.

Algunos autores, como los que se mencionaran en los siguientes párrafos, justifican la aplicación de la retroactividad en cuestiones relativas a leyes tributarias.

Borda (1993) considera que la sociedad está interesada en que la nueva ley tenga el mayor ámbito de aplicación posible. Y esto se debe a que la última debe presumirse más justa que la anterior. Por otro lado, remarca la impotencia de los juristas para definir reglas fijas que rijan estos conflictos de ley en el tiempo, pues parece que hay algo insalvable en el intento, ya que no se puede reducir a normas rígidas, inflexibles, lo que está sujeto a infinitas variaciones y a matices de política legislativa.

Godoy, por su parte, defiende la retroactividad de las leyes tributarias al enunciar que:

“Desde un riguroso punto de vista jurídico, no puede desecharse en el derecho positivo, la posibilidad de la sanción de normas jurídicas retroactivas, circunstancia que, salvo en el derecho penal debido a la existencia de disposiciones constitucionales que las prohíben, puede darse en todas las ramas jurídicas, incluido el derecho tributario”(p. 179).

Y agrega siguiendo el orden de ideas, que si bien, la norma tributaria retroactiva puede llegar a ser justa o injusta, oportuna o inoportuna, progresista o retrógrada, conveniente o ser un inconveniente... Todo dependerá de la prudencia y medida de quienes se hallen a cargo de la función legislativa y también de la función jurisdiccional, actividades que se complementan, en la función creativa del derecho (Godoy, 1992).

Por otro lado, Bielsa (2017) marca una postura a favor de la retroactividad de leyes impositivas. Acepta la retroactividad sin muchas limitaciones, aunque lo hace con la condición de que no abarcase más allá del ejercicio financiero. La razón de este condicionamiento se basa en la anualidad de la ley de presupuesto, puesto que su postura en aquellos tiempos ligaba la anualidad presupuestaria con la anualidad en la vigencia de la ley tributaria. A pesar de esto, reconoció que la retroactividad podría dañar la necesaria certidumbre jurídica con que deben contar los contribuyentes.

Las cuestiones relativas a la aplicación, o no, del principio de ley penal más benigna, además de lo expuesto anteriormente, también fue tratada de manera reiterada por distintos

juzgados, tribunales y cámaras de apelaciones del país, hasta llegar en última instancia al máximo Tribunal. Pero, a la vez, parece ser un debate superado para muchos actores del derecho, quienes citan y se respaldan en la jurisprudencia de nuestra CSJN en el caso “Palero” (Fallos: 330:4544), la cual hegemoniza el argumento de la postura a favor y preponderante.

Es importante aclarar que, si bien 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 fallo “Palero” se hizo lugar a la aplicación retroactiva del principio de la ley penal más benigna (desarrollado en el capítulo anterior). Al momento de dictarse sentencia condenatoria, los montos se encontraban satisfechos por lo previsto en el artículo 9 de la antigua ley N° 24.769, y luego con la entrada en vigencia de la ley N° 26063 que por aquel entonces se dictaba, el quantum mínimo se imponía duplicando el monto anterior para el delito de apropiación indebida de aportes de la seguridad social.

En estos casos y ante la lentitud del sistema de justicia para pronunciarse, la pregunta que me hago es, a quien le correspondería soportar la carga de procesos judiciales que se extienden a lo largo del tiempo. Sería injusto que recaiga sobre la cabeza del contribuyente, ya que no es el culpable de los tiempos con los que actúa la justicia, en nuestro país. Es innegable que la justicia en todos sus niveles se encuentra abarrotada, totalmente saturada y, por tanto, lenta a la hora de intervenir.

Este precedente del Máximo Tribunal es plenamente aplicable al caso en estudio en tanto se verifica una sustancial analogía entre ambos supuestos.

Para finalizar, e independientemente de lo antes expresado, resulta de suma importancia 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),

“...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),

“...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, frente a nuestros fenómenos inflacionarios, sólo buscan corregir los efectos de la depresión monetaria del peso argentino, o bien, la agilidad con la que funciona la justicia, lo cierto y fundamental es que igualmente procede la aplicación retroactiva de esos nuevos montos ya que se trata de un nuevo tipo penal que resulta más beneficioso, y fundamentalmente se encuentra amparado por nuestra carta Magna.

Cuando se está poniendo en juego un derecho fundamental como es la libertad 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 se puede coincidir 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, queda dejada de lado.

La Procuración General de la Nación a través de la Resolución 18/18 ha vuelto a embestir contra la aplicación de la ley penal más benigna pero la jurisprudencia salvo algunos casos aislados ha mantenido el criterio sentado en la doctrina “Palero”.

Posición en contra.

Hay otra parte de la doctrina que considera inconstitucionales a las leyes retroactivas en materia tributaria. Mencionaremos algunos autores, que hacen referencia a las leyes tributarias en general, y luego enfatizaremos puntualmente en posiciones en contra de la aplicación de la ley penal más benigna en referencia a los aumentos de los montos mínimos de punibilidad.

Giuliani Fonrouge expresa que la tendencia estatal de conferir alcances retroactivos a las leyes financieras afecta intereses individuales respetables y vulnera, muchas veces, principios de justicia y equidad. Admite no obstante la retroactividad “para desbaratar maniobras de evasión fiscal, durante el periodo que va entre el proyecto de modificación y la fecha de su sanción, pero de esto no se sigue que sea un procedimiento recomendable en todos los casos: es cuestión de oportunidad y discreción” (p 99).

Por otro lado, Jarach (1998), sostiene la inconstitucionalidad de leyes retroactivas basándose en que el principio de legalidad, no significa solo que el impuesto debe ser establecido por ley, sino que también ésta debe ser preexistente a los hechos que van a ser considerados como imposables. De manera que cuando ellos se verifiquen los contribuyentes sean conscientes de las implicancias y consecuencias de sus actos.

Además, enuncia, “No puede ser que el poder público, por una decisión posterior de cualquier tiempo, invada mi esfera de propiedad y me haga soportar sacrificios que, tal vez, no habría soportado voluntariamente si hubiese sabido cuáles eran las consecuencias” (p. 179)

En cambio, Villegas (2005) sostiene, que el principio general que debe gobernar estas situaciones es que las leyes deben regir para el futuro y no retrotraerse al pasado. La forma de asegurar la certeza jurídica consiste en que los sujetos del derecho sepan que sus actos cumplidos durante la vigencia de una ley, se rigen por dicha legislación que fue la tenida en cuenta al planear y realizar esos actos (p.383).

Como además expresa que el hecho imponible íntegramente cumplido no puede ser alterado por ley posterior retroactiva, porque sería inconstitucional. No puede haber retroactividad si se produjo la hipótesis de incidencia en su integridad.

No obstante, Villegas defiende la retroactividad para evitar el efecto de “fuga ante el impuesto”. El mismo consiste en la acción deliberada del contribuyente de intentar sustraerse de la imposición o morigerarla orientando su obrar una vez anunciado un cambio en la legislación tributaria, a fin de no quedar encuadrado en los hechos generadores, o estarlo en la menor medida posible.

Si bien, y en base a estos aportes realizados por los autores antes mencionados, los que son claros en sus posturas y rechazan el principio de la retroactividad en las leyes impositivas, debemos remarcar que dentro de la escuela que está en contra, podemos hallar dos corrientes: una mayoritaria que admite ciertas excepciones, y otra más severa sustentada en la teoría de Jarach que considera que siempre es inconstitucional la ley tributaria retroactiva.

Ahora bien, en cuestiones puntualmente relacionadas con el objeto del trabajo, aquellos que argumentan en contra de su aplicación sostienen que para aplicar el criterio habría que hacer un análisis exhaustivo de la voluntad del legislador. Con otras palabras, determinar si realmente el cambio de montos, ha implicado una nueva valoración de un delito o si fue sólo un ajuste monetario.

Como también, que los aumentos de los montos mínimos impuestos por la ley penal Tributaria, tienen como objetivo principal actualizarlos, de manera que se pueda compensar la depreciación de la moneda sufrida durante la vigencia de la ley anterior. Si ese es el propósito, no habría derecho a la aplicación de la ley más benigna.

Y reafirmando lo antes mencionado, nuestra 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”.
(Torea, Héctor s/recurso de casación, 2007)

Para dar un ejemplo lo dicho, se recuerda 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; por lo que los \$100.000 establecidos como monto mínimo para la figura básica del artículo 1 equivalían a usd 100.000. Cuando se produjo la actualización de los montos en el año 2011 (ley 26.735), el valor del dólar estadounidense rondaba en los cuatro pesos argentinos, por lo que al elevar el monto mínimo del art. 1º a \$400.000 solamente se volvió a la intención original del legislador de sancionar con pena de prisión a las evasiones que superen los USD 100.000.

Resulta evidente que cuando el legislador sólo actualiza los montos, lejos se encuentra de cambiar el criterio sobre la conducta considerada punible, solo 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, manteniendo en los hechos una política criminal en línea con aquella valoración original.

Es decir, la ley penal más benigna debería ser aplicada en los casos en los que produce una sustancial 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 (aquellas cuyo tipo penal se integra con una norma extrapenal), muy comunes en el ámbito del derecho penal económico.

El doctor Héctor Guillermo Vidal Albarracín (2004), a nivel doctrinario, 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 ocasionales. 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” (p.256).

En base a ello podemos afirmar, que el tipo penal se configura de una disposición 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 que poseen los delitos económicos.

Las infracciones tributarias consistirían en el incumplimiento de un deber formal 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.

La norma al estar constituida tanto por elementos constantes como otros variables, siempre que se cambie alguno de estos, pareciera que se modifica el tipo penal. Sin embargo, bajo este punto de vista aquellos elementos variables tienen una categoría de depender de un momento determinado, entonces si la ley lo que hizo fue modificar estos elementos no sería aplicable como más benigna.

El ex procurador de la Nación (Righi), se expreso 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”.

Resalta de la reforma llevada a cabo en el año 2011 (ley N° 26735), 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.

Righi, en marzo del 2012, a través de la Resolución 5/12, insto a todos los fiscales a que se opongan a la aplicación retroactiva de la ley 26.735 por aplicación de los artículos 9 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 15 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos. Argumentando que, la ley 26.735, en la cual se llevo a cabo una actualización

de los montos que fijaban las fronteras de punibilidad de la Ley Penal Tributaria eran para compensar la depreciación sufrida por la moneda en la que estaba expresado ese entonces, por lo cual no generaba un derecho a la aplicación retroactiva. En esa resolución se mostro no conforme con la postura que se había tomado en cuanto al fallo “Palero”.

Dentro de los más altos niveles jurisprudenciales se destaca, en esta primera postura de no aplicabilidad de la ley, el ex juez Riggi, sostiene frente a, su arraigado criterio, que el cambio en los montos de la ley penal tributaria, muy lejos está 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.(CFCP, “Zini, Vicente y otros s/ recurso de casación”, 28/09/2012).

Podemos afirmar entonces, que existen diferentes cauces que llevan al legislador a actualizar indicaciones monetarias en una norma, así, uno de los motivos posibles es la depreciación de la moneda producto de la inflación; y otro una modificación sustancial en la percepción del legislador de lo que debe ser el límite entre delito y contravención.

En este último caso la elevación de los montos mínimos obedecería a un propósito legislativo de elevar la cuantía por sobre cualquier degradación de la moneda, reduciendo el ámbito de criminalización. Dicho criterio fue utilizado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los fallos “Argenflora” (Fallos: 320:763) y “Ayerza” (Fallos: 293:522). Cuando 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 por la ley misma, como de naturaleza 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.

Riggi también remarco que, si se aplicara de manera indiscriminada el principio de la retroactividad benigna (art 2º Código Penal) respecto de estas leyes especiales, afectaría la eficacia de las mismas, ya que con el ritmo acelerado en el que se desenvuelve el proceso económico desactualizaría rápidamente las disposiciones anteriores que intentaban protegerlo.

Por lo expuesto, observamos así la postura de quienes no sostienen la aplicación del principio de la ley penal más benigna, entendemos que lo que quieren expresar dicho sector, es que la ley penal más benigna, requiere un análisis exhaustivo de la norma y no debe aplicarse de manera automática ante un cambio o actualización de los montos de la ley penal tributaria.

Conclusión.

Durante el abordaje de este trabajo final de carrera, realicé un recorrido por las diferentes cuestiones que ha dejado el fallo “Vidal”, tan controversial y discutido por los entendidos en el tema. Y, ahora bien, me toca dar mi parecer acerca de quién gana en este tópico de “Ley penal más Benigna vs Aumentos umbrales de punibilidad”. Es decir, si se debe considerar aplicable el principio de retroactividad de la ley penal más benigna, ante la sanción de esta nueva Ley Penal Tributaria, y de este modo favorecer a los acusados por la ley anterior, o si fuese procedente la posibilidad de no aplicar dicho principio, por no tratarse de una ley con objetivos nuevos y más benignos, sino solo se trata de una actualización cuantitativa de los montos establecidos.

En primer lugar, y por la importancia que esto implica, considero que la aplicación del principio de retroactividad de la ley penal más benigna, cuenta con una innegable fuerza de validez, y esto se debe a su reconocimiento constitucional. Más allá de los argumentos que puedan llegar a surgir, no puede desconocerse que, a partir del año 1994 con la incorporación de los Pactos Internacionales a nuestra Constitución Nacional (Art. 75, inc. 22), el principio en cuestión ha adquirido mayor jerarquía que la que pueda presentar cualquier norma de característica temporal. Como consecuencia de esto, su aplicación resulta difícilmente cuestionable, y aún más cuando de su análisis depende la libertad de una persona.

Por otro lado, no hay evidencias legislativas que permitan afirmar que la nueva ley 27430 haya sido una mera actualización monetaria con el fin de compensar el proceso inflacionario y que, si así fuera, tampoco corresponde introducir un recorte en el principio de aplicación retroactiva de la ley penal más benigna ni apartarse, como se hizo en primera instancia, del precedente "Palero" de la misma Corte.

No se puede compensar las deficiencias, omisiones y errores políticos de los órganos competentes encargados de redactar las normas, violando garantías consagradas en nuestra Constitución Nacional, ya que así estaríamos frente a situaciones de extrema gravedad institucional.

En segundo lugar, y al mismo tiempo, en un país con altos niveles de inflación la ley penal tributaria va sufriendo modificaciones para evitar el desfasaje entre los montos establecidos como límite de punibilidad y la pena correspondiente. Pero sucede que la pena que elige el legislador por la evasión de determinado monto, luego de unos años de depreciación monetaria, resulta exagerada y el castigo pasa a ser desproporcionado con respecto al perjuicio causado. Igualmente, este asunto, genera una cierta cuestión de “impunidad”, ya que el imputado no se vio favorecido por un cambio en el interés de la sociedad de castigar su actuar ilícito, sino por una actualización legislativa de características principalmente numéricas.

Por otro lado, como ya todos sabemos, los procesos penales suelen durar varios años desde que se inicia una inspección, se presenta la denuncia, se eleva a juicio y, en algún momento, se dicta una sentencia. Resulta muy difícil que durante todo ese período de tiempo no se produzca alguna modificación que permita a todos los acusados ampararse de ella como consecuencia de la retroactividad de la ley. Y bajo mi punto de vista, las consecuencias de una justicia lenta deben ser soportadas por el Estado y no por el imputado.

En fin, a veces me es imposible alcanzar valoraciones plenamente objetivas, pero si coincido, que los preceptos emitidos por nuestra Carta Magna, no se pueden dejar de lado bajo ningún punto de vista.

Por último, considero que tal vez la solución a la problemática planteada venga por otro camino. Como quedó demostrado, mantener montos mínimos en nuestro Régimen Penal Tributario es un asunto que rápidamente deba ser sustituido. La novedosa figura de la Unidad de Valor Tributario pretendida por la nueva ley, me genera expectativas frente a su aplicación. Si el legislador creó un mecanismo dirigido con el objetivo concreto a regular la actualización de los “parámetros monetarios del régimen penal tributario”, y que dicha finalidad no es más, que la de contrarrestar los efectos negativos ocasionados por nuestro incesante contexto inflacionario, es porque reconoció que sin esa incorporación el sistema mostraba grandes falencias para hacer frente a esa realidad. Por esta razón, y bajo mi punto de vista, puede llegar a ser un gran acierto si se aplica de manera racional y discreta.

Esperemos que el poder ejecutivo rápidamente, se dedique a lo expuesto en el artículo 303 de la ley N° 27430, y que se ponga en práctica su aplicación, ya que puede llegar a ser, su

implementación tan necesaria para encausar sus objetivos en cuanto a la política económica y criminal y de una buena vez, dejar estos debates que se repiten año tras año.

Metodología

El *tipo de estudio* realizado fue principalmente descriptivo, es decir, se apuntó a una descripción detallada del fenómeno bajo estudio, mediante la caracterización de sus rasgos generales (Yuni y Urbano, 2003). Se buscó realizar una descripción, del fallo Vidal temática de estudio del trabajo, y todas las cuestiones relacionadas con el mismo.

En cuanto al *método de estudio*, se siguió un criterio cualitativo de manera exclusiva, por lo que el énfasis estuvo puesto en la descripción de los fenómenos analizados y la explicación de la naturaleza de los mismos, dejando de lado los criterios cuantitativos.

Se utilizaron *fuentes* de información primarias y secundarias. Dentro del primer grupo se incluye a las Leyes abordadas durante el desarrollo del trabajo y Fallos Jurisprudenciales relacionados a la misma. Dentro de las secundarias se analizaron artículos doctrinarios que describen distintas posturas en cuanto a la aplicación de la ley penal más benigna y comentarios de los fallos descriptos.

En relación a la *recolección de datos*, se trabajó exclusivamente en base a la observación de documentos, a partir del análisis de las fuentes primarias y secundarias, incluyendo legislación, jurisprudencia y artículos doctrinados publicados en ediciones electrónicas.

Referencias bibliográficas

- Balbin, C. (2011). *Tratado de Derecho Administrativo*. Buenos Aires, Argentina. La ley.
- Borda, G. (1993). *Manual de Derecho Civil Parte General*. Buenos Aires, Argentina. Perrot
- Cassagne, J.C. (2020). *Derecho administrativo y derecho público General*. Montevideo, Uruguay. I B de F
- Garcia Berro, D. (2000). *La tentativa de Evasion Tributaria*. El Derecho
- Giuliani Fonrouge, C. (1993). *Derecho Financiero*. Buenos Aires, Argentina. Depalma.
- Godoy, N. (1992). *Teoría General del Derecho Tributario: Aspectos Esenciales*. Buenos Aires, Argentina. Abeledo Perrot.
- Jarach, D. (2003). *Finanzas públicas y derecho tributario*. Buenos Aires, Argentina. Abeledo Perrot
- Lascano C. J. (2005). *Derecho Penal PARTE GENERAL*. Buenos Aires, Argentina. Advocatus.
- Righi E. (2012). *Los delitos Económicos*. Buenos Aires, Argentina. Ad Hoc.
- Sainz de Bujanda, F. (2015). *Hacienda y derecho*. Madrid, España. Centros de Estudios Políticos y Constitucionales.
- Vidal Albarracin, G. (2010). *Delitos aduaneros*. Buenos Aires, Argentina. Mave.
- Villegas, H. (2016). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires, Argentina. Astrea.
- Zaffaroni E. (2006). *Manual de derecho Penal*. Buenos Aires, Argentina. Ediar.

Páginas web

Constitución de la Nación Argentina. (1994). Infoleg.

<http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/0-4999/804/norma.htm>

Infoleg.com. Información Legislativa. Base de datos del Centro de Documentación e Información, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. Código penal de la Nación Argentina. Ley N° 11.179. Disponible en: <https://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/15000-19999/16546/texact.htm>

Infoleg.Com. Información Legislativa. Base de datos del Centro de Documentación e Información, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. Ley N° 23.711. Disponible en: <http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/0-4999/112/norma.htm>

Infoleg.Com. Información Legislativa. Base de datos del Centro de Documentación e Información, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. Regimen Penal Tributario. Ley N° 24.769. Disponible en: <http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/40000-44999/41379/norma.htm>

Infoleg.Com. Información Legislativa. Base de datos del Centro de Documentación e Información, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. Régimen Penal Tributario. Ley N° 27.430. Disponible en: <http://www.servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/305000-309999/305262/texact.htm>

Infoleg.Com. Información Legislativa. Base de datos del Centro de Documentación e Información, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. Ley de Procedimiento tributario. Ley N° 11683. Disponible en: <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/15000-19999/18771/norma.htm>

Infojus.gov.ar. Jurisprudencia. Argenflora Sociedad en Comandita por Acciones - Argenflora Sociedad de Hecho s/ infracción régimen cambiario. Disponible en: <http://www.saij.gob.ar/corte-suprema-justicia-nacion-federal-ciudad-autonoma-buenos-aires-argenflora-sociedad-comandita-acciones-argenflora-sociedad-hecho-infr-ley-19359-fa97000135-1997-05-06/123456789-531-0007-9ots-eupmocsollaf>

Infojus.gov.ar. Jurisprudencia. Ayerza Diego Luis s/ infracción al régimen cambiario. Disponible en: http://www.infojus.gov.ar/jurisprudencia/FA98000104-ayerza_infraccion-federal1998.htm?9

Infojus.gov.ar. Jurisprudencia. Cristalux SA s/ ley 24144. Disponible en: <http://www.saij.gob.ar/corte-suprema-justicia-nacion-federal-ciudad-autonoma-buenos-aires-cristalux-sa-ley-24144-fa06000103-2006-04-11/123456789-301-0006-0ots-eupmocsollaf#>