

El difuso umbral en la recriminación penal tributaria

I. Introducción.

En el presente trabajo se analizará de forma crítica un aspecto central de la estructura legislativa utilizada en el ámbito penal tributario. Me refiero a la exigencia de que se supere un determinado monto de dinero para considerar un hecho delictivo en el marco de aquel régimen.

En tales condiciones, habré de centrar mi punto de estudio en torno a los distintos tipos penales previstos en la ley 24.769 que evidencian tal cuestión, pero primordialmente abocándome a la estructura de la evasión simple, no solo para simplificar la discusión sino también para garantizar la comprensión de las cuestiones a tratar.

Veamos, entonces, el artículo 1° de la ley de Régimen Penal Tributario prevé una pena de prisión de dos a seis años al “obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de cuatrocientos mil pesos (\$400.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año”.

Aquí se fija un límite monetario que debe ser excedido por el monto evadido para un indiscutido reproche, al menos así se entiende. Sin embargo, se demostrará que esto no resulta tan simple como parece de la mera lectura de la norma citada, sino que se desprenden numerosas consecuencias de una estructuración de este estilo.

Las secuelas suscitadas en torno a esta cuestión no han sido inadvertidas por nuestra doctrina y jurisprudencia más destacada, con insuperables diferencias en determinados aspectos. Asimismo, el Derecho comparado ofrece como es costumbre un replanteo de distintos aspectos y de las formas de abordar el tema.

En síntesis, a continuación, se someterá la utilización normativa de que la sanción penal tributaria requiera la superación de un monto mínimo de dinero evadido a las más arduas críticas en el ámbito teórico y práctico para llegar a un estado en el cual pueda determinarse su eficiencia y ulterior conveniencia.

II. Análisis en torno a los aspectos criticables de la formulación normativa.

Antes de comenzar con el desarrollo de los distintos puntos que habrán de tratarse en torno a los montos mínimos requeridos para un reproche en el régimen penal tributario, debo efectuar una breve pero necesaria mención respecto de cómo arribamos a la individualización de tales tópicos.

Así pues, al momento de analizar una determinada norma legal, cualquiera que sea, la mejor manera de individualizar sus virtudes y defectos, es detener la observación en las consideraciones que realizan los tribunales al aplicarla.

En definitiva, son los jueces quienes deben interpretar el último sentido de una norma y destacar en qué medida la misma resulta eficiente. Debo resaltar el lugar que posee la doctrina al

servicio de la jurisprudencia, iluminando mediante el desarrollo teórico las discusiones que se generan en la práctica jurídica habitual.

De tal forma, tenemos un primer nivel con dos subniveles, el primero jurisprudencial y, el segundo, doctrinario.

Ahora bien, otra forma de evaluar una determinada norma surge de su comparación con otras leyes, o incluso de la observación de las distintas modificaciones que ha sufrido la misma. Además, en este aspecto, deviene relevante reparar la legislación de otros países y cómo abordan éstos la misma cuestión. Recuérdese que uno de los beneficios del Derecho comparado es la capacidad de permitir el replanteo de problemas viejos de formas nuevas.

En otro orden de ideas, la eficacia de una determinada norma debe ser evaluada en torno a los distintos cambios que se producen en su ámbito externo, íntimamente con lo que aquella busca proteger.

Si analizamos, por ejemplo, la eficacia del delito previsto en el artículo 153 del Código Penal, en torno a la violación de secretos y privacidad, será sumamente relevante evaluar los distintos cambios que se producen en el ámbito tecnológico; en efecto, ello quizás haya influido para la modificación introducida por la ley 26.388, que incorpora textualmente la recriminación a la apropiación indebida de una comunicación electrónica.

Veamos que, en el ámbito penal tributario, la cuestión no deberá desentenderse de una observación de lo que sucede no sólo en materia fiscal sino más bien en el terreno económico de nuestro país.

Finalmente, debo destacar que existen consideraciones de política criminal que no pueden ser desconocidas, siendo entendida aquella como la disciplina valorativa del Estado necesaria para llegar a un cabal entendimiento de una determinada disposición.

Todas estas cuestiones se encuentran vinculadas con las próximas tres secciones. En efecto, las menciones efectuadas precedentemente confluyen entre sí en cada problemática, sin

perjuicio de que podría estimarse que alguna de las consideraciones se ubique como más preponderante en un supuesto por sobre otro.

Veamos.

En el apartado III, podrá observarse quizás que cuestiones de política criminal tendrán mayor implicancia en el desarrollo de la discusión. En el apartado IV, en cambio, la teoría del delito y, con ello, el desarrollo jurisprudencial y doctrinario tendrá mayor peso. El apartado V se evalúa a la luz de condicionamientos externos que alteran la disposición legal en estudio y, finalmente, en el punto VI, se destacará lo que genera la evolución normativa del régimen de la ley 24.769.

III. Casos de no superación de los montos mínimos exigidos.

Me refiero aquí a las conductas previstas en los artículos 1º, 7º y 9º de la ley 24.769, es decir, las estructuras básicas, donde no superar el monto mínimo de perjuicio monetario exigido presentaría una serie de problemas que pueden ser diversamente interpretados. Se dejan de lado, por ende, las modalidades agravadas

Se ha planteado en estos casos que, al no superarse la suma correspondiente, la conducta podría adecuarse a la figura penal prevista en el artículo 174, inciso 5º, del Código Penal que reprime con una pena de dos a seis años de prisión a quien “cometiere fraude en perjuicio de alguna administración pública”.

Por el contrario, también se ha sostenido que tales conductas deben ser analizadas únicamente bajo el régimen penal tributario por el principio de *lex specialis derogat legem generalem*.

Al respecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha resuelto que “es regla de interpretación de las leyes dar pleno efecto a la intención del legislador, computando la totalidad

de sus preceptos de manera que armonicen con el ordenamiento jurídico restante y con los principios y garantías de la Constitución Nacional (Fallos: 255:192), y que la inconsecuencia o la falta de previsión no se suponen en el legislador y por esto se reconoce como principio que las leyes deben interpretarse siempre evitando darles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas por las otras, y adoptando como verdadero el que las concilie y deje a todas con valor y efecto (Fallos: 278:62)”¹.

La Sala II de la Cámara Federal de Casación Penal advirtió sobre esta cuestión que “la estafa común y la defraudación impositiva pueden resultar idénticas en los medios empleados y en el resultado, pues tanto una como la otra implican perjuicio pecuniarios ocasionados al Estado mediante fraude [...] la defraudación impositiva comprende verdaderas formas fraudulentas dotas de todas las características de la estafa. Se trata, en consecuencia de dos hechos que estructuralmente pueden ser iguales, como son el fraude del inc. 5 del art. 174 (del Código penal) y la defraudación tributaria. El criterio diferencial, por lo tanto, no se halla en la pura materialidad de estos ilícitos sino antes bien en el mayor grado de especificidad que reviste el segundo respecto del primero; por lo que, en virtud de *lex specialis derogat legem generalem*, corresponde que se adopte el juicio de subsunción legal a la luz del régimen penal tributario, el que deviene aplicable a autos conforme este principio”.

Se argumenta que si la finalidad de la norma ha sido la de evitar sanciones a pequeños evasores “ella se vería neutralizada si se admitiera la adecuación remanente o subsidiaria a algún otro tipo penal y no ese”².

En este orden de ideas, adviértase que no superar el monto mínimo no acarrea la posible aplicación subsidiaria de la defraudación a la administración pública. La ley especial es aplicable prescindiendo de “la naturaleza o monto de la pena en su comparación con la disposición genérica del art. 174 inc. 5º C.P., habida cuenta que conforme la regla de la especialidad, las

¹ Fallos: 300:1080; entre otros.

² CFCP, Sala II, causa n° 15.848, “Obrego, Jorge s/recurso de casación”, reg. n° 1524/13.

figuras genéricas son desplazadas cuando el hecho es abarcado por un tipo específico y una vez efectuado el desplazamiento, aquéllas ya no pueden recobrar vigencia en virtud de que el autor del hecho se vería perjudicado al aplicársele el tipo primario excluído. De otra parte, y ante la concurrencia de dos tipos penales, uno genérico (defraudación) y otro específico (defraudación fiscal), éste desaloja a aquél sin importar si son normas de un mismo cuerpo legal o pertenecientes a distintas leyes”³.

No obstante, parece más acertado sostener que la solución excede el argumento de la subsidiariedad y se encuentra intimamente relacionado con los montos de las penas impuestas en ambas figuras, denotándose la voluntad legislativa a partir de allí a diferencia de lo anteriormente referenciado.

Así, repárese que un destacado sector en la materia ha explicado que “sería una invención absurda del legislador si se razonara que ante una infracción que no lo alcanza no puede pensarse en virtud del art. 1º, LPT, eso sí, de todas maneras, en razón de otra norma que, justamente, tiene exactamente la misma conminación penal (tanto el art. 1º, LPT como el art. 174, Cpen. tienen una escala penal de dos a seis años de prisión). En consecuencia, la decisión político-criminal de considerar impune toda defraudación tributaria que no alcance ese mínimo debe ser tomada en serio [...] En pocos casos se manifiesta de manera tan clara, en un tipo penal, una decisión de política criminal de no reprimir daños considerados menores o que aunque no lo fueran, desde un punto de vista de la eficacia general del sistema, es preferible dejar impunes. Esta decisión de política criminal no puede ser controvertida por parte de otro poder del Estado (Judicial) reprimiendo, sobre la base de otro tipo penal, lo que se pretendió dejar impune”⁴.

³ CNCP, Sala III, causa n° 3214, “Carrera Mario César s/recurso de casación”, rta. 23/04/2002, rto. 189/02. En dicho fallo, se advirtió que “la defraudación impositiva comprende verdaderas formas fraudulentas dotadas de todas las características de la estafa. Se trata, en consecuencia, de dos hecho que estructuralmente pueden ser iguales [...] El criterio diferencial, por lo tanto, no se halla en la pura materialidad de estos ilícitos sino antes bien en el mayor grado de especificidad que reviste el segundo respecto del primero”.

⁴ ORCE, Guillermo – TROVATO, Gustavo F., *Delitos Tributarios. Estudio analítico del régimen penal de la Ley 24.769*, AbeledoPerrot, 1ª ed., Buenos Aires, 2.008, p. 98-99.

Nótese que los delitos previstos en los artículos 7 y 9 de la ley 24.769 poseen también una pena de dos a seis años de prisión, lo cual impone someter tales ilícitos a las mismas conclusiones. Diferente será la solución en el caso de que el monto evadido no supere el límite fijado en las figuras agravadas establecidas en los artículos 2, incisos a, b y c, y 8, incisos a y b, de la ley en estudio, oportunidad en que evidentemente subsistirá la recriminación por los tipos básicos de ese régimen.

Así las cosas, nos encontramos entonces por ejemplo que para los casos de la evasión tributaria simple cuando no se supera el monto mínimo de \$400.000 por cada tributo y por cada ejercicio anual, la conducta no es punible (en el apartado siguiente veremos los problemas que se generan en torno a la tentativa). Lo que quedará remanente será únicamente la responsabilidad tributaria en el ámbito administrativo.

Quizás podría sostenerse que el límite es elevado aunque lo cierto es que el mismo es sumamente bajo. Ello parece hallar fundamento en una mayor voluntad del Estado en reprimir penalmente las evasiones fiscales a causa de los altos índices de criminalidad, o bien, fruto de una desactualización de estos números, lo cual será tratado en el apartado V.

Si comparamos nuestro delito de evasión simple, donde la defraudación tiene relevancia cuando supera la cifra de \$ 400.000, con el artículo 305.1 del Código Penal español⁵, el cual reprime con pena de prisión de uno a cuatro años para los casos en que la defraudación fiscal exceda los 120.000 euros, podemos advertir no solo que el monto mínimo impuesto es mayor sino que las penas resultan menores.

El umbral cuantitativo argentino se presenta como bajo con relación al español. Ello, a mi juicio, también dejaría cierta sensación de impunidad para aquellas conductas que se encuentran

⁵ artículo 305.1 del CP español: “1. El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 120.000 euros, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía”.

por debajo del mismo y que no serían pasibles de ningún tipo de sanción criminal aún cuando quizás el daño pretendido por el sujeto era mayor, o venía reiterándose desde hace varios años. Volveremos sobre esta apreciación más adelante.

Así, cabe señalar lo que ocurre en la República Federal de Alemania. En el § 370 de la Ordenanza Tributaria Alemana (AO) no hay una delimitación en torno a la cuantía de la evasión, sino que se tiene en consideración la gravedad de la conducta perpetrada y la culpabilidad del sujeto responsable⁶.

En esos términos, también se encuentra redactado el artículo 261 del Código Penal paraguayo, donde tampoco se establece aquel límite. Destáquese que posee las mismas penas que la ordenanza alemana, es decir que la evasión simple contempla una pena de hasta cinco años de prisión o con multa y en la modalidad agravada se prevé un máximo de diez años de prisión.

Por otro lado, veamos que el Código de los Estados Unidos en su Título 26, Sección 7201, recrimina a quien voluntaria e intencionalmente pretenda evadir el pago de un impuesto federal.

Los requisitos para atribuir responsabilidad por este crimen son los siguientes:

En primer lugar, que el imputado deba substancialmente mayor impuesto que el reportado, es decir, que intencionalmente no reporte los ingresos correspondientes. En segundo término, que cuando el acusado haya realizado su declaración de impuesto, tenga conocimiento de que debe substancialmente más impuestos al gobierno de los que reporta. Finalmente, debe probarse que cuando el encartado hace su declaración, la realiza con el propósito de evadir el pago de impuestos al gobierno.

⁶ Sobre esto y la comparación entre el delito Fiscal alemán y español v. CORDERO GONZÁLEZ, Eva María, *El delito fiscal en el ordenamiento alemán*, Crónica tributaria, ISSN 0210-2919, N° 123, 2.007, p. 69-96.

Reitero que la prueba, en estos casos, versa no sobre un monto preciso sino en torno a demostrar la existencia de una porción substancial de un tributo nacional haya sido evadida intencionalmente⁷.

Así pues, la jurisprudencia ha sostenido que no es necesaria la comprobación exacta del perjuicio sino que la falta de ingreso sea substancial. Ya en el año 1943, en el precedente “United States v. Johnson”, en torno a un apostador a gran escala cuyas ganancias declaradas ascendían en un año a los U\$S 250.000, se consideró que la prueba era suficiente en tanto se habían demostrado ganancias substanciales no reportadas⁸.

Así también, años posteriores, en el caso “United States v. Gay”, se ratificó que no debía determinarse con exactitud el impuesto evadido sino que solo era necesario probar más allá de toda duda razonable que existía información de que no había sido depositado el impuesto que debía ser recolectado. Se trataba de un supuesto en el cual el acusado no había retenido de los sueldos de los empleados la porción que correspondía gravar, ni tampoco acreditado aquella suma en las cuentas del Estado⁹.

La Corte de Apelaciones del Segundo Circuito de Nueva York afirmó que el Fiscal había actuado correctamente al probar que los ingresos del acusado no fueron denunciados debidamente por una cantidad sustancial, lo cual llevó a confirmar la condena de un año de prisión y U\$S 30.000 de multa a Charles Marcus¹⁰.

Asimismo, véase que en un precedente del año 1990, se ha hecho una mención más clara sobre el asunto. En el caso “United States v. Marashi”, el acusado planteó que el monto evadido no era lo suficientemente substancial como para implicar una condena bajo el título 26 del U.S.C. § 7201.

⁷ v. US DEPARTMENT OF JUSTICE, *Criminal Tax Manual*, Tax Division, 2.012.

⁸ “United States v. Johnson”, 319 U.S. 503, 517-518 (1943).

⁹ “United States v. Gay”, 576 F.2d 1134, 1138 (5th Cir. 1978).

¹⁰ “United States v. Marcus”, 401 F.2d 563, 68-2 (2th Cir. 1968). En este sentido, v. “Swallow v. United States”, 307 F.2d 81, 83 (10th Cir. 1962), cert. denied 371 U.S. 950, 83 S. Ct. 504, 9 L.Ed.2d 499 (1963); “Olender v. United States”, 237 F.2d 859, 867 (9th Cir. 1956), cert. denied 352 U.S. 982, 77 S. Ct. 382, 1 L.Ed.2d 365 (1957).

Al respecto, la Corte de Apelaciones del Noveno Circuito remarcó que el argumento carecía de mérito y explicó que el “el lenguaje del § 7201 no contiene un requisito de sustancialidad. Simplemente establece que los intentos deliberados de evadir cualquier impuesto bajo el Tax Code es un delito grave. Del mismo modo, la anterior Sección 7201, 26 U.S.C. § 145(b) (1939), no imponía montos mínimos”¹¹.

Asimismo, se recordó que había sido largamente sostenido que una condena bajo la sección 7201 requiere la prueba más allá de una duda razonable de cada uno de los siguientes elementos: (1) la existencia de una deficiencia fiscal; (2) la voluntariedad, y (3) un acto que afirme la constitución de una evasión o tentativa de evasión del impuesto¹².

Existen precedentes de esa Corte que han confirmado condenas sobre la Sección 7201 por sumas mínimas, como por ejemplo de hasta U\$S 375.49, destacando que la ligera sentencia impuesta en esos casos reflejaba la conclusión de la corte en torno a un pequeño evasor, el cual no deja de ser evasor y debe ser capturado y apropiadamente condenado¹³.

Así entonces, se puede apreciar de las consideraciones realizadas, la forma en que opera la normativa de nuestro país en torno a los montos mínimos que deben ser superados para una posible responsabilización penal tributaria, sino también la entidad que posee los montos hoy en día ya desactualizados, como veremos más adelante.

Lo cierto es que, también, este apartado me ha servido para introducir como es que otros sistemas legales se manifiestan en estas cuestiones, adoptando distintas soluciones que resultarían convenientes en ciertos aspectos.

¹¹ “United States v. Marashi”, 913 F.2d 724 (9th Cir. 1990). La traducción me pertenece.

¹² Al respecto, v. “United States v. Conforte”, 624 F.2d 869, 873 (9th Cir.), cert. denied, 449 U.S. 1012, 101 S.Ct. 568, 66 L.Ed.2d 470 (1980); “United States v. Buckner”, 610 F.2d 570, 573 (9th Cir. 1979), cert. denied, 445 U.S. 961, 100 S.Ct. 1646, 64 L.Ed.2d 235 (1980).

¹³ “Marks v. United States”, 391 F.2d 210, 211-12 & n. 1 (9th Cir.), cert. denied, 393 U.S. 839, 89 S.Ct. 116, 21 L.Ed.2d 109 (1968).

Prescindir del umbral mínimo implicaría someter a todos los evasores al ámbito criminal, lo que expresaría en contra de lo que parecería ser el espíritu de la ley 24.769, en miras de acentuar el carácter fragmentario y de última ratio del Derecho penal para aquellos casos.

IV. Indeterminación. Condición objetiva de punibilidad o elemento del tipo.

La forma en que debe ser considerada la exigencia del monto de evasión mínima en el régimen penal tributario no es clara en lo que refiere al lugar que ocupa en la teoría del delito.

Se torna necesario determinar el sentido que posee aquel umbral de punición tributaria en términos dogmáticos, puesto que de allí partirán consecuencias sumamente distintas.

Tanto en nuestro país como en el Derecho comparado de raíz continental, aquel requisito es considerado mayoritariamente como una condición objetiva de punibilidad. No obstante, veremos que también se han destacado buenos motivos para sostener que en realidad quizás nos encontraríamos frente a un elemento del tipo.

La punibilidad se manifiesta cuando una acción es típica, antijurídica y culpable. Aunque en ocasiones se exige además una determinación adicional, como la comprobación de condiciones objetivas de punibilidad y la inexistencia de excusas absolutorias.

Un ejemplo de excusa absoluta, es el parentesco en el delito de encubrimiento previsto en el artículo 277, apartado 4º, del Código Penal que dispone que “están exentos de responsabilidad criminal los que hubieren obrado en favor del cónyuge, de un pariente cuyo vínculo no excediere del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad o de un amigo íntimo o persona a la que se debiese especial gratitud”¹⁴.

En tales condiciones, nótese que “una cuarta categoría delictiva más allá del sistema tripartito del delito no designa un presupuesto general de la punibilidad y ya por esa razón no

¹⁴ Ciertos autores sostienen que en realidad estos casos pertenecen a la teoría de la responsabilidad.

puede tener el mismo rango que el tipo, la antijuridicidad y la responsabilidad. La cuestión se limita de antemano a la de si en algunos tipos concretos han de concurrir otras circunstancias, aparte de la responsabilidad por una actuación injusta, para que haya punibilidad, o si la concurrencia de determinadas circunstancias excluye la punibilidad que en otro caso se produciría. Es sumamente polémico el problema de si existen tales circunstancias, qué elementos pertenecen a las mismas y qué criterios comunes existen en su caso que las caractericen; y sólo existe acuerdo sobre el punto de partida, a saber, que en todo caso tales elementos no pueden pertenecer al injusto o a la culpabilidad”¹⁵.

De tal manera, parecería ser que las condiciones objetivas de punibilidad son circunstancias añadidas a la conducta perpetrada por el sujeto, que determinan su reproche pero no se encuentran abarcadas por el dolo o la imprudencia.

Es el límite del ámbito punible, que se presenta como condición necesaria de su existencia. Así, suele afirmarse respecto de la existencia de declaración de quiebra en el delito previsto en el artículo 177 del Código Penal, como también sobre la necesidad del "aviso bancario, comunicación del tenedor o cualquier otra forma documentada de interpelación" para el reproche de pago con cheques sin fondos del artículo 302, inciso 1º, del Código Penal.

En la ley 24.769, es necesario que el monto defraudado supere una determinada suma de dinero para que pueda considerarse relevante en el ámbito penal tributario la conducta ocurrida, determinándose así la frontera de la reprochabilidad criminal.

En estos términos, la punibilidad se presentaría como una forma de “organizar los presupuestos que el legislador -por razones utilitarias, diversas en cada caso y ajenas a los fines propios del derecho penal-, puede exigir para fundamentar o excluir la imposición de una pena y que sólo tienen en común que no pertenecen ni a la tipicidad, ni a la antijuridicidad ni a la culpabilidad, y su carácter contingente, es decir, sólo se exigen en algunos delitos concretos. Al

¹⁵ ROXIN, Claus, *Derecho Penal Parte General*, Civitas, Madrid, 1.997, t. I, p. 970.

no ser elementos de la tipicidad, no tienen que ser abarcados por el dolo, siendo irrelevante el error del sujeto sobre su existencia”¹⁶.

Se ha sostenido que el merecimiento de pena es el criterio que justifica la utilidad de esta categoría, lo cual ha llevado a advertir que “si se reconoce que son finalidades extrapenales las que constituyen el principio de las condiciones de punibilidad y de las causas de exclusión de la punibilidad, ¡éstas no pueden tener nada que ver con el merecimiento de pena! Por otra parte, cuando el merecimiento de pena depende de determinados criterios, que muchos encuadran en la cuarta categoría del delito, la verdad es que los mismos pertenecen realmente al tipo, la antijuridicidad o la culpabilidad, y por tanto deben sacarse de la categoría aquí empleada”¹⁷.

Por otro lado, podría ser que el concepto no radique tanto en el merecimiento sino en la necesidad de pena, siendo que “aparte de la realización culpable del injusto típico, hay otros presupuestos de la punibilidad, que condicionan precisamente esa necesidad de protección”¹⁸ como las *necesidades políticocriminales* y de *necesidad de pena*¹⁹.

En resumen, a fin de no exceder el motivo que ocupa al presente estudio, podemos concluir que el fundamento de la cuestión estaría dado básicamente por criterios de oportunidad y no de justicia, contradiciendo una “concepción absoluta de la pena, pues miran a la conveniencia político-criminal”²⁰.

Tomando esto, se ha sostenido que la antijuridicidad “que importa a la teoría del delito debe ser una antijuridicidad penal, que, en su caso, pueda suponer la imposición de una pena y que se halle prevista en un tipo de delito. Sólo interesa, pues, el injusto penal típico. Mediante este concepto se efectúa la selección de los hechos penalmente relevantes. Esta selección se hace

¹⁶ MUÑOZ CONDE, Francisco, citado por MAPELLI CAFFARENA, Borja, *Estudio Jurídico dogmático sobre las llamadas condiciones objetivas de punibilidad*, Ministerio de Justicia, Madrid - España, 1.990, p. 51.

¹⁷ ROXIN, *op. cit.*, p. 982.

¹⁸ v. cita a Stratenwerth, AT[^] nm. 195, en ROXIN, *op. cit.*, p. 983.

¹⁹ Al respecto, Jesús María SILVA SÁNCHEZ se expresa a favor de la distinción entre merecimiento de pena y necesidad de pena, por cuanto “unas responden a criterios de utilidad y otras a criterios de garantía (valorativos), pudiendo coincidir, pero también separarse” (v. *Aproximación al Derecho penal contemporáneo*, J. M. Bosch editor, Barcelona, 1.992, p. 408).

²⁰ MIR PUIG, Santiago, *Derecho Penal Parte General*, Ed. Reppertor, 8° edición, Barcelona, 2.006, p. 97.

en primer lugar en base a la gravedad y a la peligrosidad del hecho antijurídico —lo que se llama la cantidad o grado de lo injusto del hecho—, pero también en atención a consideraciones político-criminales distintas (de oportunidad o conveniencia de la pena), y hasta independientes del hecho mismo. Éste es el fundamento de las condiciones de punibilidad que condicionan la objetiva relevancia jurídico-penal del hecho. Ciertamente, se basan en razones de Política criminal diferentes a la cantidad de injusto del hecho (y, por tanto, a su contenido de antijuridicidad material), pero no por eso dejan de condicionar su antijuridicidad penal. Puesto que el tipo penal es el concepto que sirve para seleccionar²¹.

Esta última posición ubicaría el análisis de las condiciones objetivas de punibilidad en el tipo penal²², por condicionar su objetiva relevancia²³, la cual depende “normalmente sólo de la gravedad del desvalor de resultado y del desvalor de la conducta, pero excepcionalmente también de otras consideraciones político-criminales. Las condiciones objetivas de punibilidad no afectan ni al desvalor del resultado ni al desvalor de la conducta, pero condicionan la conveniencia político-criminal de su tipificación penal por alguna de esas otras razones. Ello se explica a veces diciendo que tales condiciones objetivas de punibilidad no afectan al «merecimiento de pena» del hecho, sino sólo a su «necesidad de pena»²⁴.

De allí se desprende que la consecuencia más significativa que se extrae de la naturaleza de las condiciones objetivas de punibilidad es que las mismas no comprenden la faz subjetiva, es decir no incluyen el dolo ni la imprudencia del autor.

²¹ MIR PUIG, *op. cit.*, p. 144.

²² En contra de esto, entre otros, BELING sostiene que “ciertas circunstancias exigidas por la ley penal para la imposición de la pena, que no pertenecen al tipo del delito, que no condicionan la antijuridicidad y que no tienen carácter de culpabilidad. En la serie de los elementos del delito ocupan el sexto lugar; según se dice, las «sextas condiciones de punibilidad», y, sin embargo, se las suele denominar más comúnmente como «segundas condiciones de punibilidad»... Las circunstancias constitutivas de una condición de punibilidad se diferencian de una manera clara de los elementos del tipo de delito, en que aquéllas no son circunstancias que pertenezcan al tipo..., por lo que no se requiere que sean abarcadas por el dolo del agente, sino que basta con que se den simplemente en el mundo externo, objetivo, por lo cual se las suele denominar frecuentemente condiciones objetivas o extrínsecas” (citado en JIMÉNEZ DE AZUA, Luis, *Principios de Derecho Penal. La ley y el delito*, AbeledoPerrot, Argentina, p. 417-418).

²³ A diferencia de las excusas absolutorias, basadas en consideraciones personales y no relativas a las circunstancias fácticas.

²⁴ MIR PUIG, *op. cit.*, p. 170-171.

Al respecto, MIR PUIG argumenta que mientras que “la ley sólo puede desvalorar y, en su caso, prohibir conductas dolosas o imprudentes, puede condicionar su punibilidad a circunstancias externas al hecho antijurídico y, por tanto, ajenas a su estructura dolosa o imprudente”²⁵.

Ahora bien, SOLER consideró que son “circunstancias que no afectan ni la antijuridicidad ni la culpabilidad de la acción, sino que solamente se vinculan con la aplicación de la pena; son verdadera y propiamente causas de impunidad establecidas por razones de utilidad, pues la injusticia del hecho y la culpabilidad del autor permanecen intactas. Por eso, son causas personales (art. 185, in fine), intransferibles, y dejan subsistente la responsabilidad civil por el hecho”²⁶; aunque el autor señala que esto se ve con más claridad en el caso de las excusas absolutorias que en las condiciones objetivas de punibilidad.

Veamos que, más allá de su ubicación, se coincide que de ninguna forma aquellas comprenden el aspecto subjetivo del sujeto activo, que no “dependen estrictamente de la conducta del autor y de las que no se puede decir que pertenezcan a la acción típicamente descripta (normalmente son circunstancias que se insertan paralelamente a ella, sin depender del curso causal”²⁷.

En contra de todo esto, otra posición jurídica en el asunto defiende que el umbral penal tributario no es una condición objetiva de punibilidad, sino que aquel resulta ser un elemento más del tipo penal en estudio.

Varias razones son las que llevan a afirmar este postulado.

A priori, se remarca que la superación del monto mínimo no es una cuestión aleatoria, ajena a la voluntad del sujeto sino que, al contrario, depende plenamente de la conducta del mismo.

²⁵ MIR PUIG, *op. cit.*, p. 172.

²⁶ SOLER, Sebastián, *Derecho penal argentino*, Tipográfica Editora Argentina, Buenos Aires, 1.992, p. 239-240.

²⁷ CREUS, Carlos, *Derecho Penal. Parte General*, Ed. Astrea, 3ª ed. actualizada y ampliada, Buenos Aires, 1.992, p. 218.

A partir de allí, es que desde una teoría de la pena general positiva²⁸, se puede sostener que la ley tributaria opera para informar a la sociedad que el detrimento fiscal que exceda la suma de cuatrocientos mil pesos podrá ser susceptible de reproche penal.

En segundo lugar, se ha dado otro argumento con más peso en contra de que los montos establecidos en la ley no deben ser considerados condiciones objetivas de punibilidad.

Si tenemos en cuenta que la evasión agravada prevista en el artículo 2º, inciso a, de la ley 24.769, posee una pena mayor por la sola condición de que el monto de la evasión supera los cuatro millones de pesos, claramente estamos reconociendo que no estaríamos frente a una circunstancia meramente objetiva, puesto que “lo meramente objetivo, que no depende de la conducta del autor, no puede tener una incidencia en el disvalor social del hecho expresado legislativamente en su prohibición”²⁹.

Veamos que no puede aceptarse la existencia de una condición objetiva de punibilidad que ocasione estas consecuencias, pues en un derecho penal de culpabilidad no corresponde “admitir el reproche de lo que no está abarcado por la tipicidad subjetiva, es decir, reprochar lo atípico y castigar lo que el autor no conoció o que ni siquiera tuvo la posibilidad de prever”³⁰.

En estos términos, se ha llegado a sostener que en el derecho argentino no encontraríamos *verdaderas condiciones de punibilidad extratípicas*, siendo que al definirse el delito como “acción típicamente antijurídica y culpable, se está requiriendo la adecuación del acto a todas las condiciones de la figura, subjetivas y objetivas. Por eso, porque el tipo es la suma de los requisitos que definen la conducta punible, no consideramos necesario incluir en la definición las condiciones objetivas de punibilidad, ni ningún otro agregado referido a la

²⁸ Según Armin KAUFMANN, la prevención general positiva plantea tres cometidos, a saber: i. Función informativa, respecto de lo que está prohibido y hay deber de hacer; ii. Misión de reforzar y mantener la confianza en la capacidad del orden jurídico de permanecer e imponerse. iii. Crear y fortalecer una actitud de respeto por el Derecho –no moral- en los ciudadanos (v. MIR PUIG, *op. cit.*, p. 82).

²⁹ ORCE – TROVATO, *op. cit.*, p. 94.

³⁰ ZAFFARONI, Eugenio R. – ALAGIA, Alejandro – SLOKAR, Alejandro, *Derecho Penal*, Ediar, 2ª ed., Buenos Aires, 2.002, p. 878.

adecuación, que resulta ya de la calificación de típicamente antijurídica. Una acción no es típicamente antijurídica si no contiene todos los requisitos de una figura legal”³¹.

Ahora bien, más allá de las razones que nos lleven a sostener qué trato debe dársele a dicho umbral mínimo, cabe también destacar que la discusión no resulta meramente abstracta puesto que se evidencian diversas consecuencias entre la adopción de una u otra solución.

Las derivaciones de la posibilidad de admitir la existencia de un error de hecho del sujeto activo en torno al monto evadido, como así también aquellas relativas a considerar la reprochabilidad de la tentativa en determinados supuestos, ciertamente no son cuestiones menores y deben contemplarse con seriedad.

Veamos que si el monto exigido integra un elemento del delito, ciertamente representa unas de las circunstancias que el acusado podría haber confundido, lo cual abriría el análisis en torno a la cualidad de los errores acontecidos, lo cual podría determinar en ciertos supuestos la atipicidad de la conducta reprochada.

Por lo demás, adviértase que el error en estas circunstancias no resultaría posible de considerarse la entidad del monto como condición objetiva de punibilidad, pues aquel valor sería en tal caso indiferente a la perspectiva interna que pudiera tener el imputado. De ser así, aquel monto no condicionaría el injusto sino su consecuencia jurídica, puesto que si bien tal condición objetiva de punibilidad estaría referida al tipo penal concreto, su concurrencia no resultaría determinante para la adecuación de la conducta del sujeto³².

En cuanto a la recriminación del delito frustrado, lo cual se daría en el caso que se haya probado que un sujeto con la intención de defraudar por una suma superior a los cuatrocientos mil pesos no lograra completar su cometido por causas ajenas a su voluntad. Véase que incluso

³¹ FONTAN BALESTRA, Carlos, *Derecho Penal*, AbeledoPerrot, Buenos Aires, 1.998, p. 172.

³² BACIGALUPO, Enrique, *Tipo y error*, ed. Cooperadora de Derecho y Ciencias Sociales, Buenos Aires, 1.973, p. 31-42.

el imputado podría ya haber comenzado a evadir en una suma considerable pero sin conseguir superar el límite exigido.

El umbral mínimo como condición objetiva de punibilidad, implicaría desterrar aquel requisito de los elementos del tipo y, por ende, de los fines perseguidos por el autor a efectos de lograr la consumación del crimen.

Finalmente, debo destacar otra consecuencia significativa de la apreciación que se tenga en torno a esta cuestión, pues cierto sector ha destacado la incidencia que tendrían estas cuestiones al momento de evaluar una actualización de los montos sobre conductas cometidas con anterioridad. El tema sobre esta cuestión será abordado en el apartado VII, fundamentalmente a causa de la gran discusión que ha generado el tema en la práctica jurídica, y por cierto, luego de destacar la problemática necesidad de renovación de aquellos valores monetarios.

En fin, como puede verse claramente la diferencia entre una y otra solución determina el reproche o no de la conducta, así para el caso de considerar el umbral cuantitativo elemento del tipo, podrán existir supuestos de error que permitan no reprochar la conducta y, por otro lado, casos de tentativa que habilitarían una atribución de responsabilidad. En cambio, de asignarle calidad de condición objetiva de punibilidad, la existencia de error no sería factible, por lo que la conducta sería igualmente reprochada pero, al contrario, no se perseguirían supuestos tentados.

V. La inflación como distorsión del umbral cuantitativo del régimen penal tributario.

En este apartado habrá de examinarse como un componente económico influye seriamente en los límites mínimos fijados en la ley 24.769.

La inflación es un término propio de las ciencias económicas, comprende básicamente el aumento generalizado y sostenido de precios en un mercado durante un tiempo determinado.

Esto significa que cuando el nivel general de precios aumenta, la moneda sufre una depreciación de su valor ante la creciente pérdida de poder adquisitivo de la misma.

Para medir los porcentajes de inflación suele recurrirse a un índice de precios anual que determina la variación acaecida.

Se puede encontrar cierta aceptación en que la inflación sostenida es causada por una progresiva emisión de dinero por sobre la tasa de crecimiento económico. Las consecuencias económicas de la inflación son variadas, entre ellas cabe mencionar la referida disminución del valor de la moneda, la desmotivación del ahorro y la inversión, como así también la escasez de bienes.

Un ejemplo representativo que suele brindarse sobre estas variaciones es en torno al valor de una moneda de un centavo, el cual no siempre ha sido tan depreciable, sino que su poder adquisitivo se redujo drásticamente debido a la inflación. Esto se debe a que los salarios han subido junto con los precios en general. Se calcula que en Estados Unidos hace cincuenta años aproximadamente un centavo equivalía a 18 segundos de trabajo, en la actualidad equivale a menos de 2 segundos³³.

En la Argentina podríamos considerar sin dudas que los márgenes de inflación han sido más agresivos. Solo cabría recordar los índices históricos y remarcar la hiperinflación sufrida en el año 1989³⁴.

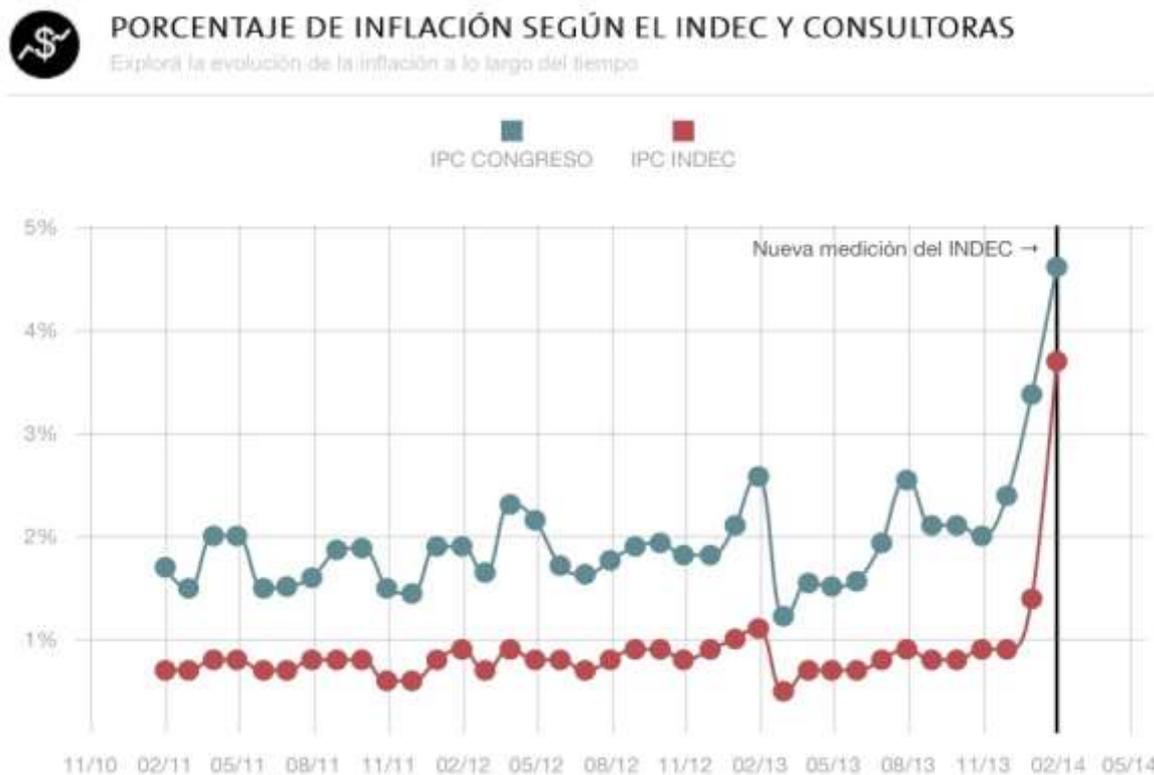
En estos últimos años, nótese que la inflación se ha manifestado en forma creciente. Según el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos (INDEC) desde el año 1996 al 2007 los índices anuales de inflación han sido los siguientes:

³³ v. KRUGMAN, Paul– WELLS, Robin, *Microeconomía*, Ed. Reverté, 2.006, p. 8.

³⁴ Al respecto, v. BULMER-THOMAS, Victor, *The Economic history of Latin America since Independence*, Cambridge, 1.994.



Así también, se han posicionado los índices mensuales de inflación en los años 2011 a la actualidad, con base a las determinaciones realizadas por el INDEC y distintas consultoras privadas, conforme se representa en el gráfico ilustrado a continuación³⁵.



³⁵ v. “La inflación de enero fue 3,7%, según el nuevo índice de precios del Indec”, publicado el 13/02/2014 en <http://www.lanacion.com.ar>.

En estas condiciones, podría reflexionarse que el peso argentino no tiene un valor estable en el tiempo. Recordemos que la ley 24.769 fue promulgada el 13 de enero de 1997 y los montos allí previstos no fueron reformados hasta el 27 de diciembre de 2011, oportunidad en que se promulgó la ley 26.735.

Por lo tanto, por quince años aproximadamente esos montos se mantuvieron, incluso durante periodos más inestables, como el posdiciembre de 2001, ni siquiera se actualizó mínimamente aquel umbral. Las consecuencias de esto no son menores sino extremadamente alarmantes, véase que en definitiva lo que sucede es que se amplía el marco de punición a conductas que eran consideradas no lesivas para el régimen penal tributario.

Se pone en evidencia que quizás la finalidad de este régimen, mediante la utilización de montos en estudio, no sería la de evitar la criminalización de los pequeños evasores puesto que en definitiva lo que sucede ante la ausencia de una clara actualización de tales categorías ocasiona un efecto cuasi contrario, ampliando drásticamente el ámbito de aplicación de la ley.

Una manera de graficar lo señalado en términos extremos, sería por ejemplo si el homicidio dejara de requerir la muerte de otro y se conformara con una lesión grave. En términos económicos, al menos así podría entenderse con el aditivo de que las lesiones graves además no serían delito.

Como fuera mencionado, recién con la sanción de la ley 26.735 se actualizaron los montos mínimos. En este sentido, la evasión simple (art. 1), el aprovechamiento indebido de subsidios (art. 3) y la evasión agravada de recursos de la seguridad social (art. 8, inc. a) pasaron de \$ 100.000 a \$ 400.000, la evasión agravada (art. 2, inc. a) era de \$ 1.000.000 y se cambió a \$ 4.000.000.

Por otro lado, la evasión agravada por intervención de personas superpuestas (art. 2, inc. b) era de \$ 200.000 y ahora es de \$ 800.000, en esos términos también se reformuló la evasión agravada por utilización de beneficios fiscales (art. 2, inc. c).

Asimismo, se reformó la apropiación indebida de tributos (art. 6) cuyo monto era de \$ 10.000 y ahora es de \$ 40.000, la evasión simple de recursos de la seguridad social (art. 7) pasó de \$ 20.000 a \$ 80.000, la evasión agravada de recursos de la seguridad social por intervención de personas interpuestas (art. 8, inc. b) pasó de \$ 40.000 a \$ 160.000 y, finalmente, la apropiación indebida de aportes de recursos de la seguridad social como la apropiación indebida de retenciones y percepciones de la seguridad social (art. 9) pasaron de \$ 10.000 a \$ 20.000.

Por lo demás, véase que la ley en cuestión tuvo otras modificaciones sumamente relevantes que no caben dejar de mencionarse³⁶. Así, se introdujo la agravante de las facturas apócrifas, se estableció la inaplicabilidad de la *probation*, se eliminó la extinción por pago, se incorporó la interpretación de la espontaneidad de las rectificaciones, añadió la obligación de denunciar, se introdujo el nuevo tipo penal de adulteración de sistemas informáticos de registración, se adicionaron discutibles incorporaciones en torno a las personas jurídicas y se incluyeron los tributos provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Todas estas cuestiones exceden el motivo del presente trabajo pero sin dudas sirven para poner en evidencia que la sanción de la ley 26.735 no tuvo su razón de ser en la mera actualización de la moneda depreciada sino que también se abordaron cuestiones tan importantes como las que aquí tocan tratar, posicionándose como una reforma casi integra.

³⁶ Al respecto, v. SEMACHOWICZ, Esteban D., *Análisis de las modificaciones al régimen penal tributario. Ley 26735*, Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE), XXXIII, 02/2012.

No obstante, de los antecedentes parlamentarios³⁷ ciertamente se puede advertir que la imperiosa necesidad de actualizar los valores monetarios fue motivo más determinante de su sanción.

El diputado Gil Lavedra explicó que “la ley penal tributaria estuvo pensada en sus orígenes para perseguir al gran evasor, es decir, a aquel que mediante maniobras sofisticadas u operaciones fraudulentas sustrajera, evadiera u omitiera en su caso ingresar los tributos que corresponden”. A lo cual agregó que “cuando se sancionó la ley 24.769 el piso del que se partía para la evasión simple era de 100.000 pesos, es decir, 100.000 dólares en la época de la convertibilidad. Han pasado quince años y sin duda este propósito inicial de la ley ha quedado totalmente desvirtuado”.

De allí concluyó que “junto con los colegas de los otros bloques estimamos prudente realizar la actualización no por el INDEC ni por los INDEC de las provincias o de las consultoras sino por lo menos a través de la cotización del dólar oficial, o sea, incrementando por cuatro cada uno de los valores que determina la ley. Por supuesto que la posibilidad de incrementar por cuatro cada uno de estos valores tiene su reflejo también para la evasión agravada y otros tipos penales, así como para evasiones previsionales, etcétera. Esta es una de las reformas centrales”.

Por su parte, el diputado Prat Gay lamentó aquel criterio de actualización por el cual el aumento haya sido de cuatro veces, debido al cambio de esa época.

Pues bien, reparemos que aquella reforma ha quedado desde hace ya varios meses tan desactualizada como en aquel entonces, puesto el dólar oficial superaría en la actualidad los ocho pesos. Esto denota el efecto negativo del empleo de umbrales mínimos en economías como la nuestra.

³⁷ v. Antecedentes parlamentarios del Régimen Penal Tributario (la ley 26.735), publicados en: www1.hcdn.gov.ar/sesionesxml/provisorias/129-13.htm.

Véase que la respuesta más indicada para esto sería exigir a los legisladores una constante actualización de los montos lo cual como bien se verá en el siguiente apartado, y ya fuera adelantado previamente, traería aparejada una consecuencia no menor, que es la eventual impunidad de gran cantidad de conductas por la aplicación de la ley penal más benigna.

VI. Las modificaciones de los montos. Actualización de la depreciación de la moneda vs. ley penal más benigna.

La renovación de los montos implica necesariamente evaluar cómo se verán afectadas las conductas cometidas con anterioridad a una modificación, y que no logran superar esa actualización, es decir, si corresponde aplicar retroactivamente la ley más benigna³⁸ en estos casos.

En una primera oportunidad, tal situación tuvo lugar con la sanción de la ley 26.063, en cuanto se modificó el artículo 9º de la ley 24.769, incrementando de cinco mil a diez mil pesos el monto mínimo requerido para la configuración de la apropiación indebida de recursos de la seguridad social.

³⁸ En materia penal cambiaria, tres precedentes de la CSJN permiten ilustrar como ha sido el desarrollo jurisprudencial en relación a la aplicación de la ley más benigna. El 6 de mayo de 1997, en el caso “Argenflora”, la Corte Suprema sostuvo que no dan lugar a la aplicación de la ley más benigna las variaciones de la ley extrapenal que complementan la ley penal en blanco, siempre que aquel sea un acto administrativo concebido de naturaleza eminentemente variable. En el año 2005, se ratificó en el caso “Ayerza” aquella postura por mayoría. Allí la defensa sostenía que el decreto 2581/64 que integraba las infracciones del art. 1º, inciso c, e y f, de la ley 19.359, había sido derogado por el decreto 530/91, por lo que la conducta imputada a Ayerza había dejado de ser ilícita. El ministro Petracchi enfatizó en su voto en disidencia que “la modificación legal examinada en estas actuaciones tuvo como consecuencia una considerable ampliación de la esfera de libertad de comportamiento en el campo del tráfico exterior de divisas y la consiguiente revocación del concreto fin de protección al que respondía el sistema de clausura fundado en el decreto 2581/ 64”. Al año siguiente, en el fallo “Cristalux”, la Corte se remitió al citado voto del juez Petracchi y sostuvo que correspondía hacer lugar al planteo de los directivos de la empresa que fueran sancionados por infracción al artículo 1º, incisos e y f, del Régimen Penal Cambiario (ley 19.359), por cuanto el artículo 1º del decreto n° 530/91, dejó sin efecto la obligatoriedad de ingresar y negociar en el sistema financiero nacional las divisas provenientes de las exportaciones de productos nacionales. Esta jurisprudencia ha servido en alguna oportunidad para fundamentar a favor o en contra de la aplicación retroactiva de la ley 26.735 en materia penal tributaria.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el precedente “Palero”³⁹, compartió los argumentos del Sr. Procurador Fiscal, en cuanto a que “los efectos de la benignidad normativa en materia penal se operan de pleno derecho” y que el principio de la ley penal más benigna más allá de lo previsto en el artículo 2º del Código Penal “ha sido también establecido en tratados de orden internacional con jerarquía constitucional, tales como la Convención Americana sobre Derechos Humanos (art. 9) y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (art. 15)”, todo lo cual determinó que se dejará sin efecto la sentencia condenatoria que fuera materia de recurso extraordinario.

Véase que aquella modificación no generó mayores discusiones en relación a si correspondía aplicar el referido principio. Sin embargo, posteriormente, al actualizarse la mayoría de los montos requeridos para la configuración de los delitos previstos en el régimen penal tributario, se generaron otras opiniones al respecto.

Recordemos que el Congreso sancionó, el 22 de diciembre de 2011, la ley 26.735 con las numerosas modificaciones que fueran señaladas en el apartado VI, y entre las cuales actualizara los valores monetarios establecidos en los distintos delitos de la ley 24.769, por ejemplo en la evasión simple el monto mínimo que debía ser evadido se incrementó de cien mil a cuatrocientos mil pesos (art. 1º).

Se plantea, entonces, si aquellas conductas criminales perpetradas con anterioridad al ajuste legal y que se encuentran entre los cientoún mil y cuatrocientos mil pesos, no deben ser penadas por aplicación de una ley penal más benigna. Incluso, resulta procedente aceptar que esta retroactividad debería alcanzar también a sujetos que ya han sido juzgados por delitos que a la postre no resultaría punibles.

La Procuración General de la Nación, mediante RES 5/2012, instruyó a los fiscales a oponerse a la aplicación retroactiva de la ley 26.735.

³⁹ Fallos: 330:4544.

Se remarcó que, a raíz de lo resuelto por la CSJN en el fallo “Palero”, se habría generado una *expectativa de impunidad* entre los imputados por delitos de la Ley Penal Tributaria, lo cual imponía la conveniencia de precisar la doctrina de esa Procuración en torno a “las normas que disponen aumentos de las sumas de dinero que establecen fronteras de punibilidad, como los aumentos dispuestos por la ley 26.735, para evitar así una aplicación mecánica y ciega de lo decidido en ‘Palero’ a casos para los que no corresponde esa solución”.

En primer lugar, con referencia a lo dictaminado en el caso “Torea”⁴⁰, se argumentó que “la aplicación retroactiva de la ley penal más benigna a la que se tiene derecho en virtud de las disposiciones de los artículos 9 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 15 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos no consiste en la aplicación mecánica o irreflexiva de cualquier ley posterior al hecho imputado por la sola razón de que ella beneficiaría al acusado en comparación con la ley vigente en el momento de comisión del hecho. El sentido del principio es asegurar que las penas no se impongan o mantengan cuando la valoración social que pudo haberlas justificado en el pasado ha cambiado, de modo que lo que antes era reprobable ahora no lo es, o no lo es tanto. Por ello, al sancionarse una nueva ley cuya aplicación retroactiva podría beneficiar al imputado de un delito, la aplicación del principio exige evaluar si la nueva ley es la expresión de un cambio en la valoración de la clase de delito que se imputa. Pues sólo si lo fuera, tendría ese imputado el derecho que aseguran las dos cláusulas citadas del derecho internacional de los derechos humanos”.

En este sentido, se sostuvo que el aumento de los montos mínimos “respondió al objetivo principal de actualizarlos compensando la depreciación sufrida por la moneda nacional durante el período de vigencia de la ley 24.769”, lo cual podía apreciarse con claridad de los antecedentes parlamentarios de la nueva ley⁴¹.

⁴⁰ Fallos: 330:5158.

⁴¹ Se hizo mención que el proyecto del Poder Ejecutivo que disponía expresamente que "el monto fijado como condición objetiva de punibilidad en los distintos ilícitos contemplados en la presente, no dará lugar a la aplicación

De acuerdo con ello, se consideró que “al caso de la actualización de los montos mínimos de la Ley Penal Tributaria le es aplicable, mutatis mutandis, la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en materia de actualizaciones de las sumas previstas como pena de multa”, y se agregó que en “el precedente publicado en Fallos: 315:923, la Corte Suprema de Justicia de la Nación sentó la doctrina -que los jueces Belluscio y Petracchi habían postulado antes, al emitir sus votos en la sentencia de Fallos: 310:1401- según la cual la prohibición constitucional de leyes penales ex post facto no alcanza a las disposiciones legales que reajustan el monto de las multas, pues ellas no "hace[n] a la multa más onerosa, sino que mantiene [n] el valor económico real de la moneda frente a su progresivo envilecimiento". Más aún, la doctrina de la Corte es que "la no actualización de la multa sería violatoria de la igualdad que prescribe el art. 16 de la Constitución, ya que el sacrificio económico impuesto a quienes hubieran cometido el mismo hecho en igual época variaría en relación con las oscilaciones del valor de la moneda (cf. también Fallos: 319:2174, considerando 5º)”.

Por lo tanto, remarcó que “la actualización del monto de una multa no constituye una agravación de la pena si ella está dirigida a asegurar que personas que cometieron delitos idénticos en un mismo momento se enfrenten a penas de multa de idéntico valor económico a pesar de que unos sean sancionados más tarde que los otros en un contexto en el que la moneda en la que está expresado el valor de la multa se deprecia. En ese contexto, la actualización garantiza un trato igualitario a través del tiempo”.

Por lo demás, diferenció esta solución de aquella mantenida por la CSJN, e incluso la misma Procuración, en el precedente “Palero”. Al respecto, advirtió que la modificación del artículo 9 que introdujo la ley 26.063 “no estuvo dirigida a actualizar la suma original para compensar el efecto de una depreciación monetaria. O al menos no hay ninguna indicación en los antecedentes legislativos de esa norma que autoricen una interpretación distinta”, siendo que

del principio de ley penal más benigna" y que "en los hechos cometidos con anterioridad resultarán aplicables los montos vigentes a la fecha de su respectiva comisión" (art. 15 del proyecto del Poder Ejecutivo).

“El objetivo explícito de la ley 26.063 fue el de crear un régimen integral, fundamentalmente administrativo, para el control del cumplimiento de los aportes previsionales y las contribuciones de la seguridad social, replicando en gran medida el régimen existente para el control impositivo. Junto con la creación de ese régimen, la ley incluyó una modificación del artículo 9 de la ley 24.769, en la que incorporó una distinción entre la cláusula referida a la infracción del régimen previsional y la que refiere al régimen de la seguridad social -cuando antes no había distinción- elevó el monto que fija la frontera de punibilidad de cinco mil a diez mil pesos por mes e incluyó un último párrafo procedimental. Ni en el mensaje de elevación del proyecto de ley del Poder Ejecutivo Nacional, ni en la discusión parlamentaria se adujo que la elevación del monto respondía a una necesidad de reajustar la suma original para contrarrestar un proceso de depreciación monetaria”.

Finalmente, veamos que la RES 5/2012 aclara que también existen otras razones que justifican el rechazo a la pretensión de una aplicación retroactiva de los nuevos montos, como ser que de una comparación integral entre las leyes en juego⁴² no resulta claro si la nueva ley es realmente más beneficiosa tomando en cuenta todas sus disposiciones. Se dijo que “una ley compleja, como la ley 26.735, bien podría beneficiar con una de sus disposiciones -por ejemplo, con el aumento del monto que fijara una frontera para la aplicación de una agravación punitiva-, pero perjudicar con otra -por ejemplo, con la inclusión de una nueva condición para la agravación punitiva que fuera independiente del monto-. Como lo he sostenido en otras oportunidades (cf, por ejemplo, dictamen en Fallos: 330:5158, especialmente págs. 5171 s.), el

⁴² En este sentido, la CSJN sostuvo que “a los efectos de la determinación de la norma penal más benigna, deberá compararse la totalidad del contenido de las normas penales de las leyes cuya aplicación correspondiere” (cfr. “Pitbladdo, Héctor E.” del 8/9/1983 y “Thomson C.S.F. S.A”, del 15/8/1985). En este mismo sentido, en el caso “Revello” se remarcó que “la comparación entre dos normas que se suceden en el tiempo se realice tomando la totalidad de sus contenidos, entre los que se consideren no sólo la sanción, los elementos típicos y las circunstancias agravantes o atenuantes, sino también las situaciones que influyen en la ejecución de la pena [...] la ley penal sancionada con posterioridad al hecho incriminado depare, en definitiva, un tratamiento más favorable al imputado, ella debe ser aplicada íntegramente, incluyendo aquellos aspectos que, individualmente considerados, resulten desventajosos con relación a la ley anterior” (Fallos: 329:5323).

derecho constitucionalmente asegurado a la aplicación de la ley posterior al hecho más beneficiosa no permite escoger las disposiciones más favorables de la ley posterior y desechar las adversas, manteniendo las disposiciones más favorables de la ley derogada y omitiendo las adversas: o bien se aplica retroactivamente toda la ley vigente, o bien se mantiene toda la ley derogada. Los artículos 9 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 15 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos no reconocen un derecho a la aplicación de una ley que, en rigor, nunca existió”.

A partir de esta posición del Ministerio Público Fiscal, la cuestión se ha visto controvertida y ha sido abordada en numerosos precedentes jurisprudenciales que, en su amplia mayoría, se han expresado en forma adversa.

Al respecto, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, ha resuelto en ambas Salas a favor de la aplicación retroactiva de la ley 26.735⁴³.

La disidencia en esta cuestión le pertenece al Dr. Juan Carlos Bonzón, integrante de la Sala A, quien en los autos “Fort Ricardo A. s/ infracción ley 24.769”⁴⁴ remarcó, entre otras cuestiones, que “al principio general de irretroactividad de las leyes penales puede caberle excepción sólo en los casos en que la modificación favorable al imputado obedezca a un cambio en la valoración jurídica del hecho, y no así cuando se modifican otras circunstancias que dan cuenta de razones de política criminal para aplicar retroactivamente la nueva normativa a quien cometió los hechos con anterioridad. Que la nueva ley que modifica el monto, no implica un cambio en la valoración jurídica de los hechos materia de juzgamiento ni una modificación en el contenido de injusto de los mismos, sino sólo una actualización monetaria, lo cual no justifica aplicarla retroactivamente a hechos cometidos durante la vigencia de la anterior”.

⁴³ CNPE, Sala A, “Auxi Therapia S.A. s/infracción ley 24.769”, rta. 24/05/2012; Sala B, “Almatex S.A. s/infracción ley 24.769”, rta. 15/03/2012; “Alimentar S.A. s/infracción ley 24.769”, rta. 23/11/2012; entre tantos otros.

⁴⁴ CNPE, Sala A, causa 62.777, rta. 29/05/2012, reg. n° 244, voto en disidencia Dr. Bonzón.

Así también, agregó que “en el caso no resulta desproporcionado ni injusto mantener la tipicidad de la conducta atribuida a Ricardo Aníbal Fort por haber defraudado al Fisco Nacional en la suma de \$ 212.174,90 en el año 2009, en tanto la evasión del pago de tributos continúa siendo delito; sólo se actualizó el monto para equipararlo a la intención originaria del legislador. Se trata de una modificación que no impacta sobre el tipo penal, por lo que no correspondería hablar de benignidad de la nueva ley, sino de cuestiones de política criminal que han variado”. Además, sostuvo que desentía “con quienes prescinden de profundizar en si se trata de un elemento del tipo penal o de una condición objetiva de punibilidad y propician, en uno u otro caso, la aplicación retroactiva de la ley 26.735. Ese análisis, lejos de ser prescindible, resulta relevante para admitir -o no- la aplicación del artículo 2 del Código Penal. Aceptar la aplicación del principio de benignidad aún considerando que la modificación de los montos sólo cambia las condiciones objetivas de punibilidad del delito, configura una contradicción dogmática”.

Por otro lado, la Cámara Federal de Casación Penal también ha tenido numerosas intervenciones en este asunto y ha resuelto aplicar la redacción actualizada de la ley retroactivamente, por cuanto la misma se erige en términos más beneficiosos para el acusado, en tanto tiene la virtualidad para desvincular su conducta del ámbito penal⁴⁵.

En estos términos, el Dr. Mariano Borinsky consideró que esta postura resulta ser la adecuada en orden al criterio adoptado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo “Palero”, claramente aplicable en estos casos⁴⁶.

No obstante, cabe aquí destacar la posición disidente del Dr. Eduardo R. Riggi que, en el caso “Núcleo Ascensores S.A. s/recurso de casación”⁴⁷, señaló que un “escenario muy diferente

⁴⁵ CFCP, Sala I, causa n° 17077, “Marmol Ubeda, Ángel y otro s/rec. de queja”, rta. 13/03/2013, reg. n° 20709.1; causa n° 16362, “Chantre, Ángel Esteban s/rec. de casación”, rta. 26/04/2013, reg. n° 20874/1; de la Sala II CNCP, causa n° 15.842, “Lazarczuk, Juan Manuel s/rec. de casación”, rta. 15/04/2013, reg. n° 288/13/2; Sala III –por mayoría-, causa n° 15847, “Carrizo, Juan Pablo s/recurso de casación”, rta. 5/10/2012, reg. n° 1414/12/3; causa n° 16513, “Kachonosky, José Luis s/recurso de casación”, rta. 4/03/2013, reg. n° 148.13.3; y Sala IV, “Becerra, Julio Rubén y otros s/rec. de casación”, rta. 17/12/2012, reg. n° 2396.12.4; causa n° 16071, “Bautista, Simón y otros s/rec. de casación”, rta. 5/03/2013, reg. n° 175.13.4; entre tantos otros.

⁴⁶ CFCP, Sala IV, causa n° 10.149, “PORCEL, Raúl s/recurso de casación”, rta. 29/02/2012, reg. n° 185/12; Sala III, causa n° 15.973, “LUNA, Jorge Cecilio s/recurso de casación”, rta. 5/10/2012, reg. n° 1409/12; entre otros.

es el que se presenta cuando existe convertibilidad, y lo más importante aún, plena estabilidad, y en esa coyuntura se da el dictado de una nueva norma que suba el umbral económico exigible; caso que, inequívocamente, se traduce en una ley penal más benigna. Distinta –en cuanto concierne a este particular- es la situación que subyace cuando analizamos la sanción de una ley, como la del caso de autos, que lejos de desincriminar la conducta considerada punible, cumple en elevar el referido umbral económico de punibilidad con el claro motivo de actualizar el monto respectivo, acompañando el proceso inflacionario, la realidad económica y el ajuste a tales baremos dictados por el gobierno nacional”.

De allí que se concluye que “la aplicación retroactiva de una ley penal sólo tendrá lugar si se produce una modificación en la valoración jurídica del hecho que le resulte más favorable al imputado, y no cuando obedezca a determinados cambios coyunturales no vinculados ni vinculables con la ponderación social de la conducta en particular”.

Se sostiene que la “actualización tiende a mantener un trato igualitario entre aquellos que llevaron a cabo maniobras de valor económico en un contexto en el cual la moneda en la que se encontraba expresado ese valor, se depreció”. Además, se advierte que “en situaciones análogas a la presente otros contribuyentes recibieron condenas, por lo que un decisorio justo y equitativo y en particular respetuoso del principio de igualdad consagrado en la Constitución Nacional, debe conceptuar que las conductas que se encontraban reprimidas antes de la mencionada reforma permanezcan siéndolo, por haberse consumado en períodos anteriores a la misma y atendiendo en el caso a la caracterizada naturaleza de la referenciada modificación legislativa descripta”.

⁴⁷ CFCP, Sala III, causa n° 868/2013, rta. 12/02/2014, reg. n° 101/14. En este sentido v. voto en disidencia del Dr. Riggi en Sala IV, causa n° 12.854, “Legaspi, Adrián Roberto y otro s/recurso de casación”, rta. 4/04/2012, reg. n° 444/12.4; entre muchos otros.

Lo cierto es que, más allá de las disidencias señaladas, la postura ampliamente mayoritaria ha sido en torno a la aplicación retroactiva de la ley 26.735⁴⁸. Incluso, reciénemente, la Procuradora General de la Nación dictó la RES 1467/2014, por la cual dejó sin efecto la instrucción general dictada por la RES 5/2012, siendo que el 18 de febrero de 2014 en uno de los recursos donde se impugnaba decisiones adversas de la Cámara Federal de Casación Penal, la Corte Suprema de Justicia de la Nación resolvió desestimar aquella pretensión con la invocación del artículo 280 del CPCC⁴⁹ y, a partir de allí, se han resuelto gran cantidad de casos similares en idéntico sentido.

De tal forma, se consideró que, más allá de mantenerse tal interpretación, se debe ponderar “lograr un uso eficiente de la actividad procesal y evitar dispendios jurisdiccionales vanos”.

En estos términos, es que debo quizás señalar que considero apropiada la aplicación retroactiva de la reforma penal tributaria en estos casos, por cuanto comparto los argumentos relativos a que “la modificación que desincrimina el caso o la mera derogación es lo único que debe mirar el juez para aplicar la ley posterior más benigna, y no interpretaciones acerca de los cambios de valor o de política criminal que pueda colegirse que motivaron esas decisiones; ni siquiera en los casos en los que el motivo del cambio es explícito, éste puede remplazar al contenido de la regulación del texto legal propiamente dicho. Otra forma de expresar lo mismo es decir que el cambio de ley es siempre un cambio de valoración”⁵⁰.

Debemos reconocer, sin embargo, que no existe un cambio de valoración y que los valores solamente se han elevado a raíz de la evidente depreciación de la moneda, lo cual pone de relieve la existencia de un claro inconveniente en la estructura legal en estudio, siendo que si

⁴⁸ Sobre la posición de la doctrina, v. DAMARCO, Jorge H., *Modificación del régimen penal tributario. Ley penal más benigna*, Periódico Económico Tributario, (abril-488), 16/04/2012; DÍAZ CANTÓN, Fernando, *Reforma de la ley penal tributaria y aplicación de la ley penal más benigna*, LA LEY 2.012-C, 981, 29/05/2012; entre otros.

⁴⁹ CSJN, caso S.765.XLVIII, “Soler, Diego s/ recurso de casación”, rta. 18/02/2014.

⁵⁰ ORCE, Guillermo - TROVATO, Gustavo F., *Actualización de los montos mínimos de la defraudación tributaria y principio de legalidad penal*, JA 2012-II, fasc. 4, AbeledoPerrot.

bien la solución de no castigar conductas previas que no superan el nuevo monto es acertada en términos constitucionales, en materia político criminal tal situación se ubicaría como una de las más absurdas que hayamos podido contemplar.

VII. Conclusiones. Comentario final.

El interrogante ha sido único durante toda esta exposición. ¿Resulta eficiente la exigencia de que el monto evadido supere una determinada cantidad de dinero para que la conducta sea reprochable penalmente?

Todo parece indicar que la adopción de dicho umbral tuvo por finalidad que la respuesta penal este dirigida a hechos de mayor gravedad, que superen un determinado detrimento al fisco, dejando las cuestiones menos dañosas sujetas al ámbito administrativo.

Aquella parecería ser la mayor virtud del empleo de esta formulación legal y, me atrevería a decir, casi la única.

Los inconvenientes, por el contrario, parecerían ser varios.

En primer lugar, hemos visto que existen muy buenas razones para alejarnos del concepto mayoritario que considera aquel umbral exigido como condición objetiva de punibilidad y sostener que resulta un elemento más del tipo penal.

Si bien esta estructuración es propia de la ley 24.769, podemos observar que en otros países se ha utilizado la referencia monetaria del perjuicio para la determinación de una sanción en delitos comunes.

En Puerto Rico, por ejemplo, se establece en torno al delito de apropiación ilegal agravada que cuando la apropiación resulte de un valor de diez mil dólares o más, la persona “será sancionada con pena de reclusión por un término fijo de quince (15) años”; si el valor es menor a diez mil dólares pero mayor a mil, la sanción será “con pena de reclusión por un

término fijo de ocho (8) años” y si el valor del es menor de mil dólares pero mayor de quinientos la pena será “por un término fijo de tres (3) años”.

Por otro lado, en España, el ilícito penal del artículo 234 del Código Penal español se configura siempre que el valor de lo hurtado exceda los cuatrocientos pesos, en caso de no superarse aquella suma, correspondería una posible falta contra el patrimonio, de acuerdo a lo establecido en el art. 623 (1) del referido cuerpo legal.

Veamos que en torno a la aplicación de esta figura se acepta claramente la comisión en grado de tentativa y se ha argumentado que “el valor de lo sustraído es un elemento esencial del tipo y no una mera condición objetiva de punibilidad lo demuestra la invariable doctrina jurisprudencia que aprecia falta y no delito cuando no ha existido prueba de cargo suficiente que acredite el valor de la cosa sustraída, comprobación que sería innecesaria si se tratara de una mera condición objetiva de punibilidad que no precisa ser abarcada por el dolo del autor”⁵¹.

Aquí se reflejan las incongruencias en torno a las interpretaciones sobre esta cuestión en relación al delito fiscal español, aunque cierto sector ha defendido que los montos establecidos configuran un elemento del tipo, destacando que “las dos características que definen las condiciones objetivas de punibilidad son (i) su carácter puramente objetivo y (ii) su desvinculación de la conducta típica, de donde deriva que las condiciones objetivas de punibilidad no tienen que estar abarcadas por el dolo del autor. Estos elementos es obvio que no concurren en el caso de la cuantía de la defraudación. Su conexión con la conducta típica es evidente y, en aplicación del principio de culpabilidad, hay que estimar que la cuantía defraudada tiene necesariamente que estar abarcada por el dolo, aunque sea solo a título de dolo eventual”⁵².

⁵¹ Sentencia Audiencia Provincial de Madrid, causa nº 1287/2012, rta. 4/10/2012. En este sentido, v. también SAP Madrid, causa nº 801/2011, rta. 27/07/2011.

⁵² ALONSO GALLO, Jaime, *El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012*, revista Actualización Jurídica Uría Menéndez, número 34, enero-mayo 2.013.

La necesidad de comprobar el conocimiento del acusado respecto de a cuánto ascendía la evasión perpetrada y la viabilidad de admitir supuestos de error en torno a tales conductas no resultan de por sí críticas menores a los argumentos vigentes en la materia.

Ahora bien, continuando con el análisis de los efectos negativos que parecen forjarse por la inconveniente utilización de montos mínimos en la ley penal tributaria, corresponde resaltar la existencia de una suerte de círculo contraproducente en torno a la dialéctica que se genera a partir de la necesidad de actualizar los montos previstos y la posterior aplicación retroactiva de la ley penal más benigna.

Al actualizarse la ley 24.769, en los antecedentes parlamentarios se acentuó que el aumento del mínimo no imponible en el impuesto a las ganancias fue de un doscientos treinta por ciento, mientras que el monto mínimo del delito de evasión se incrementó un trescientos por ciento, por lo que se habría otorgado una clara ventaja comparativa al evasor por sobre al asalariado.

En la actualidad, siguiendo el criterio de actualización utilizado, los montos deberían incrementarse en un cien por ciento más, lo cual no explica por qué a la fecha no se haya adoptado una solución legislativa al respecto, siendo que la ley 26.735 fue fruto de una sanción unánime.

Veamos que una actitud más dinámica en el asunto⁵³, lo cual podría ser recomendado para evitar este problema de depreciación económica, implica que las conductas previas se vean beneficiadas por actualizaciones que importarían su ineludible desvinculación ante la retroactividad de la ley más beneficiosa.

Tal circunstancia ocasiona a mi juicio un bloqueo legislativo en la materia, lo cual impone la necesidad de evaluar nuevas formas de criminalizar este tipo de comportamientos

⁵³ Sobre la solución que propone una reiterada renovación de la ley, comparto las reflexiones que destacan que “una sociedad que modifica constantemente sus normas se declara ante sus miembros como insegura de si misma, como cuerpo social uniforme, y en suma, como privada de ilustración” (SANCINETTI, Marcelo A., “Seguridad y Derecho penal” en *Derecho penal y Estado de derecho - Homenaje al profesor Ramón C. Leguizamón*, Librería De la Paz, Resistencia, 2005, p. 45 y ss.).

injustos, no solo para evitar el beneficio ciertos evasores sino también para garantizar la proporcionalidad y la igualdad de las penas en el tiempo.

En estas condiciones, estimo que no resulta conveniente ni eficiente mantener Régimen Penal Tributario en los términos actuales, siendo quizás favorable su empleo cuando se busca perseguir a los grandes evasores en un sistema procesal alejado del principio de oportunidad⁵⁴.

La prescindencia de los montos según, por ejemplo, las caracterizaciones del ilícito norteamericano, acompañado de una adecuación de la escala penal, en donde el mínimo sea evidentemente reducido, permitiría la valoración de casos más diversos procurando una eficaz sanción de la evasión en distintos periodos fiscales.

Todo ello no debe ser descartado siendo que efectivamente podrían mitigarse gran cantidad de los inconvenientes ocasionados por una ley que debe ser renovada constantemente y que, aún así, es incapaz de satisfacer los distintos cometidos para los cuales se instaura.

⁵⁴ Recuérdese que aquel principio expresa “la posibilidad de que los órganos públicos, a quienes se les encomienda la persecución penal, prescindan de ella, en presencia de la noticia de un hecho punible o, inclusive, frente a la prueba más o menos completa de su perpetración, formal o informalmente, temporal o definitivamente, condicionada o incondicionadamente, por motivos de utilidad social o razones político criminales” (v. MAIER, Julio B. J., *Derecho Procesal Penal Argentino*, T. I, Vol. b, Hammurabi, Buenos Aires, 1.989, p. 556).

Bibliografía.

- ALONSO GALLO, Jaime, *El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012*, revista Actualización Jurídica Uría Menéndez, número 34, enero-mayo 2.013.
- Antecedentes parlamentarios del Régimen Penal Tributario (la ley 26.735), publicados en: www1.hcdn.gov.ar/sesionesxml/provisorias/129-13.htm.
- BACIGALUPO, Enrique, *Tipo y error*, ed. Cooperadora de Derecho y Ciencias Sociales, Buenos Aires, 1.973.
- BULMER-THOMAS, Victor, *The Economic history of Latin America since Independence*, Cambridge, 1.994.
- CORDERO GONZÁLEZ, Eva María, *El delito fiscal en el ordenamiento alemán*, Crónica tributaria, ISSN 0210-2919, N° 123, 2.007.
- CREUS, Carlos, *Derecho Penal. Parte General*, Ed. Astrea, 3ª ed. actualizada y ampliada, Buenos Aires, 1.992.
- DAMARCO, Jorge H., *Modificación del régimen penal tributario. Ley penal más benigna*, Periódico Económico Tributario, (abril-488), 16/04/2012.
- DÍAZ CANTÓN, Fernando, *Reforma de la ley penal tributaria y aplicación de la ley penal más benigna*, LA LEY 2.012-C, 981, 29/05/2012.
- FONTAN BALESTRA, Carlos, *Derecho Penal*, AbeledoPerrot, Buenos Aires, 1.998.
- JIMÉNEZ DE AZUA, Luis, *Principios de Derecho Penal. La ley y el delito*, AbeledoPerrot, Argentina.
- KRUGMAN, Paul– WELLS, Robin, *Microeconomía*, Ed. Reverté, 2.006.
- “La inflación de enero fue 3,7%, según el nuevo índice de precios del Indec”, publicado el 13/02/2014 en <http://www.lanacion.com.ar>.
- MAIER, Julio B. J., *Derecho Procesal Penal Argentino*, T. I, Vol. b, Hammurabi, Buenos Aires, 1.989.

- MAPELLI CAFFARENA, Borja, *Estudio Jurídico dogmático sobre las llamadas condiciones objetivas de punibilidad*, Ministerio de Justicia, Madrid - España, 1.990.
- MIR PUIG, Santiago, *Derecho Penal Parte General*, Ed. Reppertor, 8° edición, Barcelona, 2.006.
- ORCE, Guillermo - TROVATO, Gustavo F., *Actualización de los montos mínimos de la defraudación tributaria y principio de legalidad penal*, JA 2012-II, fasc. 4, AbeledoPerrot.
- ORCE, Guillermo – TROVATO, Gustavo F., *Delitos Tributarios. Estudio analítico del régimen penal de la Ley 24.769*, AbeledoPerrot, 1ª ed., Buenos Aires, 2.008.
- ROXIN, Claus, *Derecho Penal Parte General*, Civitas, Madrid, 1.997, t. I.
- SANCINETTI, Marcelo A., “Seguridad y Derecho penal” en *Derecho penal y Estado de derecho - Homenaje al profesor Ramón C. Leguizamón*, Librería De la Paz, Resistencia, 2.005.
- SEMACHOWICZ, Esteban D., *Análisis de las modificaciones al régimen penal tributario. Ley 26735*, Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE), XXXIII, 02/2012.
- SILVA SÁNCHEZ, Jesús María, *Aproximación al Derecho penal contemporáneo*, J. M. Bosch editor, Barcelona, 1.992.
- SOLER, Sebastián, *Derecho penal argentino*, Tipográfica Editora Argentina, Buenos Aires, 1.992.
- US DEPARTMENT OF JUSTICE, *Criminal Tax Manual*, Tax Division, 2.012.
- ZAFFARONI, Eugenio R. – ALAGIA, Alejandro – SLOKAR, Alejandro, *Derecho Penal*, Ediar, 2ª ed., Buenos Aires, 2.002.