

Tratamiento de los tipos penales tributarios que emplean montos dinerarios como condiciones objetivas de punibilidad en contextos de inflación[1]

Por Mariano H. Iglesias[2]

Introducción [\[arriba\]](#)

Desde hace tiempo el Derecho penal tributario ha logrado establecerse como una disciplina autónoma, con real independencia dogmática y conceptual. Como materia del Derecho penal económico, ambos desbordan la disciplina penal clásica o tradicional.

Ello, en gran medida, porque el Derecho penal tributario, al igual el Derecho penal económico, resulta fuertemente condicionado por factores ajenos a la dogmática e incluso a la política criminal en materia penal tributaria. Factores coyunturales en esencia extrapenales -más aún, extrajurídicos- complejizan todavía más la de por sí compleja materia penal tributaria.

Países como Bélgica (2004), Alemania (2009), Australia (2009), Estados Unidos (2009), Italia (2009), Grecia (2010), Portugal (2010) y España (2012), entre otros, han impulsado y aplicado amnistías fiscales (coloquialmente denominadas “blanqueos”) para atender emergencias financieras.

Nuestro país, desde la vuelta a la democracia en 1983, ha impulsado y aplicado seis programas de amnistías fiscales (o siete, si se considera la prórroga del último programa denominado popularmente como “blanqueo para la construcción”). Es decir, un “blanqueo” aproximadamente cada seis años en promedio. La “argentinidad al palo” cantaba alguien por ahí.

Por supuesto, la eficacia de tal política, obviamente, depende de la amnistía de las acciones penales. Amnistía en los mismos términos que la postulada en el art. 59, 2) del C.P.[3].

Ahora bien, amén de la legalidad (y su eficiencia) esas políticas traen aparejado un problema de legitimidad.

En definitiva, la justificación del Derecho penal tributario para proteger el objeto de tutela mediante aquel cede cuando -precisamente- dicho objeto se ve fuertemente amenazado, debilitado o ya lesionado. Y es a quienes fueron parte en esa lesión o debilitamiento a quienes se les pide auxilio para revitalizar aquel objeto, amnistiando, ofreciendo a cambio un “perdón”, que deviene en una ventaja económica para los “perdonados” frente a quienes no precisan ningún perdón porque fueron respetuosos de la ley en la oportunidad precisa. Un verdadero incentivo a la evasión (ineficiencia garantizada, pese a la relativa eficacia de esas políticas).

Pero, además de esas cuestiones extrapenales -y extrajurídicas- como la emergencia financiera, que en algunos países es extraordinaria, pero en otros es casi una regla, existen en nuestro medio aspectos coyunturales propios, “criollos”, que en definitiva operan con una fuerza deslegitimante mucho mayor que la cuestión anterior: tal el caso de la inflación endémica de nuestro amado país.

Frente a ella se inserta el tema que aquí comparto para la reflexión y discusión con colegas que se interesen por avanzar en soluciones prácticas, de litigación, que permitan encontrar soluciones a un conflicto jurídico penal, como maravillosamente enseña el Dr. Mario Laporta.

El problema de la inflación, síntoma recurrente de nuestra idiosincrasia a lo largo de nuestra historia, es un fenómeno letal para nuestro Derecho penal tributario, estructurado sobre tipos base con empleo de cuantías expresadas en dinero de curso legal de nuestro país (Austral, Pesos) como condiciones objetivas de punibilidad (reconocidas como tal en el actual Régimen Penal Tributario).

Por ello, intentando hacer Derecho penal y, en particular, Derecho penal tributario, con algún grado de seriedad, sin prescindir de la dogmática pero alejándome del dogmatismo, he esbozado las ideas que abajo les comparto con una perspectiva del litigio y la resolución de los casos bajo una idea distinta de lo justo. Lo justo concreto, como también agrega el Dr. Mario Laporta.

I. Antecedentes [\[arriba\]](#)

En 1974, mediante la Ley N° 20.658, se emplea por primera vez en la legislación penal tributaria el monto dinerario como criterio objetivo preciso para la configuración de algunos delitos tributarios.

Luego de un breve lapso donde se abandonó el monto dinerario como criterio de determinación de lo punible, en 1978 la Ley N° 21.858 y el Decreto 2.861/1978 volvieron a utilizar en la legislación penal tributaria los montos dinerarios como criterio objetivo, el cual persiste hasta hoy, pese al sistema de UTV de la Ley N° 27.430, que aún no se encuentra vigente.

Por otro lado, la Ley N° 21.858 y su Dto. Reglamentario 2.861/1978 también asoció a los montos dinerarios la necesidad de su actualización.

Desde ese momento, los montos dinerarios y la técnica de actualización estuvieron de manera explícita o implícita, según el momento histórico, indisolublemente ligados.

Ley N° 23.771 preveía expresamente los montos dinerarios y su actualización en cada artículo que instituía los primeros. La Ley N° 24.769, dictada bajo el imperio de la “convertibilidad”, preveía expresamente los montos dinerarios, aunque, consecuencia lógica de la Ley N° 23.928 y del Decreto 2128, nada decía de la actualización. Abandonada la “convertibilidad” y de regreso el fenómeno inflacionario en nuestro medio, la Ley N° 26.063 y la Ley N° 26.735 reformaron la Ley N° 24.769, sin derogar ésta, modificando los montos dinerarios -sin otras modificaciones esenciales- de los tipos penales que preveían aquellos. Las modificaciones de la cuantía del cambio de los montos, a falta de referencia expresa en los debates parlamentarios, se verifica en magnitudes análogas a las del aumento del valor del dólar estadounidense en esos mismos períodos.

Finalmente, la Ley N° 27.430, régimen actualmente vigente -que si derogó el de la Ley N° 24.769- también previó un mecanismo de actualización de los nuevos montos dinerarios por medio del sistema de las UTV (que aún no ha entrado en vigor).

Como puede apreciarse, los montos dinerarios fueron implementados como un criterio objetivo de configuración de las figuras penales que lo prevén y, asimismo, éstos tienen una vinculación indisoluble con necesidades y sistemas de actualización.

Esa vinculación se aprecia en forma expresa en la propia ley penal tributaria en momentos de grandes crisis inflacionarias, luce ausente (aunque descansa en otras leyes) en momentos donde la inflación también parece habernos abandonado y vuelve, en forma más o menos evidente (apreciándose en la cuantía de los nuevos montos en relación con parámetros económicos análogos a las actualizaciones -valor del dólar- o en la institución de sistemas orientados exclusivamente a esa actualización -UTV-), cuando como la marea, la inflación retorna sin solución de continuidad con aquellos períodos de deflación.

En definitiva, esos criterios objetivos de “justicia” [montos dinerarios] considerados por el legislador en la política criminal tributaria, anclados en los principios propios del saber penal, quedan indisolublemente ligados a cuestiones extrapenales que los condicionan constantemente y tensionan con aquellos principios.

Sería entonces, pues, necesario analizar si ante esos problemas corresponde prescindir de esos criterios objetivos, utilizarlos aún a costa de que frente a los principios éstos siempre mantenga su imperio aunque se desvirtúe la política criminal tributaria o, en definitiva, si resulta posible interpretar la coexistencia de esas cuestiones de manera armónica y en fortalecimiento de los principios y la política criminal, pese a la incidencia de una cuestión extrapenal como lo es la inflación, que en nuestro país pareciera ser casi una realidad inevitable.

II. Cuestiones extrapenales vinculadas [arriba]

La utilización del dinero como instrumento o unidad de medida de la capacidad contributiva de los ciudadanos es admitido por la gran mayoría de tributaristas como un criterio de razonabilidad, y con ello de legitimación, del poder de imposición, limitado por los principios fundamentales y derivados del derecho tributario. En esta materia, la discriminación se muestra positiva y necesaria.

Si el dinero sirve para medir el valor de bienes y servicios y la capacidad de compra de los sujetos respecto de aquellos, puede también medir la capacidad o poder de contribución de estos con el Estado. Quién más capacidad de adquisición de bienes y servicios posee, menos necesita reservar o invertir en la satisfacción de necesidades básicas inherentes a la dignidad humana; dicho de otro modo, quien posee mayor capacidad de adquisición de bienes y servicios, satisfechas las necesidades básicas inherentes a la dignidad humana, contará con mayor saldo de disposición para contribuir con el Estado.

Según esa lógica, justo es exigir más a los que más pueden, menos a los que menos pueden y nada a los que no pueden. Así, para determinar quiénes y en qué medida pueden contribuir, el legislador contempla en la hipótesis de incidencia, fundada en el mandato tributario de pagar al fisco, que hechos expresan esa capacidad y de qué manera debe medirse la misma para mantener una “igualdad” general de esfuerzo contributivo fundada en la, a esos fines positiva, discriminación.

Para ello, en primer lugar, se toman en cuenta los hechos que exteriorizan aquella capacidad contributiva que interesa al Estado y, una vez determinado los hechos que la revelan, se miden estos para determinar la magnitud de aquella capacidad y, en función de la alícuota (igual para todos), determinar la magnitud de la contribución de cada uno [obligada ex lege].

El dinero mide así la capacidad de contribuir de cada sujeto obligado.

Consecuentemente, si el instrumento de medición pierde precisión, el valor que exprese el mismo será erróneo, para lo cual será preciso, entonces, calibrar de una u otra manera el instrumento o el objeto medido. Así, o se calibra al objeto de medición (v.gr. sistema de paridad / convertibilidad, con referencia en el dólar estadounidense, etc.), o se calibra mediante la sustitución del objeto de medición por otro más preciso (v. gr. sustitución de moneda), o se calibra mediante la modificación del objeto medido ajustándolo a la capacidad de medición del instrumento de medida (sistema de actualización, v.gr. ajuste por inflación, valor del dólar estadounidense como referencia, etc.), o se calibra mediante la acción sobre todos los anteriores (sistema de paridad / convertibilidad, sustitución de moneda y sistemas de actualización).

Como lo muestra la historia, nuestro país ha recurrido a todas las opciones anteriores. Lo único que ha prevalecido inalterable es la utilización del dinero [Fiat] como instrumento de medida de la capacidad contributiva y con ella de determinación de la magnitud de la obligación tributaria.

En las condiciones anteriores no resulta sorprendente, sino hasta casi obligado, que ese criterio de medición para la determinación de los distintos niveles de exigencia fiscal, inspirados en el principio de razonabilidad y en estrictos criterios de justicia, para igualar mediante la discriminación, haya trascendido la política tributaria arribando a la política criminal [tributaria] y de ahí al derecho penal tributario objetivo; aún pese a los problemas inherentes a dicho instrumento de medición, los cuales, va de suyo, se verifican también en el saber penal con tan o mayor relevancia que en el derecho tributario.

III. Principios jurídicos insoslayables en la cuestión [\[arriba\]](#)

La importancia de los principios jurídicos, en especial los penales, resulta ineludible. Más aún en este trabajo, donde lo que se busca es una interpretación del objeto de estudio con sentido teleológico para la superación de una cuestión que siempre se ha mostrado polémica y que, incluso, contribuye al desafío de la legitimidad del saber penal. Ellos constituyen, como su propio nombre lo sugiere, el punto de partida del conocimiento del ser de algo. Pero allí no se agota su relevancia, pues, los principios, participan de ese propio ser con un sentido de orientación a un fin determinado. Y esa participación, que se extiende desde el inicio del ser, y lo acompaña -guiándolo- hasta aquel fin, debe producirse en orden a este último.

Los principios operan como el mapa genético del ser, brindando la información de este y guiándolo a su propio fin. De ahí que ellos alumbren la dimensión axiológica del ser, en nuestra hipótesis el derecho en general y el derecho penal [tributario] en especial.

De ahí que se sostenga que son fundamentales; fundamentan, legitiman, el derecho penal y el derecho tributario, como a las otras disciplinas jurídicas. Sin dicha legitimación, sin dicha guía legitimante, el derecho todo sería ineficaz y carecería de sentido.

Tal es la importancia de los principios, como ha tratado de mostrarse, que en la actualidad toda dogmática jurídica, toda política jurídica, toda interpretación jurídica, en definitiva, toda ciencia jurídica, debe necesariamente apoyarse en ellos, caso contrario, como se dijo, sería totalmente ineficaz e ineficiente y sin sentido el sistema jurídico y, con ello, el Estado de Derecho.

Es por ello por lo que, la tarea interpretativa, amén de las posturas dogmáticas que se abracen, de los precedentes jurisprudenciales que se citen en refuerzo y de los criterios político-criminales que se compartan, tendrá como norte dichos principios y la ordenación a estos, motivo por el cual recurre a ellos esperando, a la luz de estos, poder postular una solución conciliadora de la cuestión aquí abordada.

IV. Cuestiones de política criminal [\[arriba\]](#)

A partir de la sanción de la Ley N° 16.656, en 1964, el legislador concedió legitimidad al Derecho penal como herramienta para sancionar las conductas lesivas a los intereses tributarios. Desde ese momento, coexisten en nuestro ordenamiento jurídico dos ámbitos de protección para la Hacienda pública. Por una parte, un sistema administrativo de protección (derecho tributario sancionador) y, por la otra, un sistema de protección penal, este último sobre la base de satisfacer el principio de proporcionalidad -en sentido amplio- o prohibición de exceso en cuanto al criterio de mínima intervención, reservando para el Derecho penal solo aquellas conductas que de forma más grave lesionan el bien jurídico protegido.

Nuestra política criminal en materia tributaria, como se vio, fue mutando. Hasta la sanción de la Ley N° 20.658, el criterio de mínima intervención penal no surgía establecido, principalmente porque al sancionar penalmente los deberes formales de los contribuyentes se establecían tipos de peligro que no ponderaban la lesión [potencial] al bien jurídico tutelado penalmente. Las críticas, por todos conocidas, a la técnica legislativa de recurrir a figuras de peligro, en detrimento de la verificación de conductas potencialmente lesivas del bien jurídico tutelado, y la necesidad de legitimación “material” del Derecho penal, como instrumento de protección de dicho bien jurídico, impulsaron al legislador a modificar la política criminal en la materia, tal como se aprecia de los debates parlamentarios de las leyes referidas.

En el año 1973 se sancionó la Ley N° 20.658, por la cual se abrió paso a la regla *minimis non curat lex* como criterio de adecuación de la política criminal al principio de proporcionalidad -en sentido amplio- o prohibición de exceso y con ello de legitimación de la intervención penal en la materia tributaria. En rigor de verdad, en nuestro caso, dicha regla sería *minimis non curat lex poenalis*, ya que sólo en esta última clase de ley se buscaba la diferenciación, dejando alcanzadas por la ley tributaria [no penal] las evasiones no alcanzadas por la primera.

La citada regla *minimis non curat lex [poenalis]*, que surge de dicha ley, se vincula a la prohibición de exceso o principio de proporcionalidad en sentido amplio (principios de subsidiariedad y carácter fragmentario -*ultima ratio*-, proporcionalidad en sentido estricto -importancia, nocividad social del delito y relación de éste y pena- y lesividad, insignificancia

o bagatela-) y las exigencias de *lex certa* y *lex stricta* del principio de legalidad del derecho penal.

El criterio para diferenciar lo punible penalmente de lo sancionable infraccionalmente fue el de atender a la importancia del patrimonio, el giro comercial o industrial (v.gr. organización operacional), la envergadura de sus negocios, y/o cualquier otro indicador de la realidad económica de los sujetos; lo que en el derecho tributario se denomina la “capacidad contributiva”, concepto este último expresamente utilizado en los debates parlamentarios de la HCSN al tratar la Ley N° 20.658.

Ese criterio de capacidad contributiva era el que utilizaba en ese momento la DGI para establecer las categorías de contribuyentes, las cuales clasificaba (y aún hoy continúa clasificando) en grandes, medianos y pequeños contribuyentes. La DGI efectuaba la categorización apuntada sobre parámetros dinerarios del impuesto a la renta (hoy impuesto a las ganancias). Un sujeto era considerado gran contribuyente a partir de un determinado monto dinerario que, como impuesto a la renta, debía ingresar al fisco para cancelar su obligación tributaria.

En base a ello y a la regla *minimis non curat lex [poenalis]* se concluyó que era la evasión de los grandes contribuyentes la única susceptible de producir una lesión grave, siendo este tipo de evasión la única que interesaba al Derecho penal, en base y respeto a los principios mencionados.

Pero, aún se precisaba, en respeto por los principios penales, la seguridad jurídica y la igualdad, que la evasión de los grandes contribuyentes no sólo sea considerada en función de la calidad del sujeto que la cometió (gran contribuyente) sino que, asimismo, fuese de magnitud grave, representativa de una lesión [potencialmente] significativa. Caso contrario el delito tributario se convertía en derecho penal de autor y no de acto, vulnerando nuestro sistema (ppio. de culpabilidad como principio constitutivo del saber penal) y siendo ello, lógicamente, inadmisibile.

Consecuentemente, y en la inteligencia de que aquella [potencial] lesión significativa sólo podía provenir de [la evasión de] los grandes contribuyentes, lógico era que la medida de la evasión [potencialmente] lesiva del bien jurídico tutelado fuera también determinada, al igual que se determina a un sujeto como gran contribuyente, a partir de cierta suma de dinero dejado de tributar sobre los impuestos (principalmente el impuesto a la renta en esa época), fijándose así -en forma análoga al monto que determina a un contribuyente como grande- el monto que determina la evasión de estos como grande y grave y, consecuentemente, punible penalmente. Este criterio de ponderación de la lesividad [potencial] del delito tributario en base a cierta suma de dinero no sólo se mantuvo hasta el día de hoy, sino que, además, fue en aumento ya que se extendió en sucesivas modificaciones a figuras penales tributarias que no las preveían originalmente.

Ya del debate parlamentario de la propia Ley N° 20.658, que implementó la regla *minimis non curat lex [poenalis]* en base a montos dinerarios, el legislador hizo referencia a la necesidad de actualización de dichos montos frente a fenómenos de naturaleza extrapenal como la inflación, pero de indudable impacto en el ámbito punitivo, para mantener la proporcionalidad -en sentido amplio- legitimante de la política criminal en materia tributaria.

Las sucesivas leyes que se vinculan a la cuestión mantuvieron el necesario criterio de actualización de los montos, de una u otra forma. Así lo hizo la Ley N° 23.314, frente al cambio de moneda de curso legal (pesos Ley N° 18.188 a Australes).

La Ley N° 23.771, que según sus debates parlamentarios sigue la línea político criminal de la Ley N° 20.658, mantuvo la necesidad de actualización de los montos implementando un sistema de actualización de montos claro y preciso, en base al índice de inflación de precios del INDEC, criterio mantenido por la Ley N° 23.871.

Posteriormente, la Ley N° 24.587, operó en dicho sentido, de la misma forma que lo hizo la Ley N° 23.314, esta vez ante la sustitución de la moneda de curso legal denominada Austral por la del Peso actualmente vigente.

El caso de la Ley N° 24.769 es el único antecedente legal donde surge claramente que los montos dinerarios, la medida para determina lo *minimis non curat lex [poenalis]*, fueron reemplazados y no actualizados. Aquí hubo un cambio de política criminal en la valoración social de la entidad [potencialmente] lesiva del bien jurídico tutelado por el Derecho penal tributario.

Luego, la Ley N° 26.063 también introdujo una modificación de los montos de los delitos relativos a la seguridad social (que en lo demás no alteró sino mantuvo la continuidad del injusto de la Ley N° 24.769); la cual, no obstante lo sostenido por el Procurador General de la Nación en la Resolución PGN 5/12, debe interpretarse como una actualización necesaria en función de lo sostenido en los debates parlamentarios.

También la Ley N° 26.735 modificó los montos dinerarios con un criterio exclusivamente de actualización, según surge de los debates parlamentarios, criterio que reconoce explícitamente el Procurador General de la Nación en la citada Resolución PGN 5/12 ya citada.

Finalmente, nuestro RPT vigente, en virtud de la Ley N° 27.430, según surge expreso de sus debates parlamentarios, pretendió actualizar los montos dinerarios de la Ley N° 24.769 (conf. Ley N° 26.735) e incluso volvió a implementar un sistema de actualización de aquellos (sistema de UVT que aún no se ha implementado) como tenía el RPT de la Ley N° 23.771. Al respecto coincide también el Procurador General de la Nación según la Resolución PGN 18/18.

Por otro lado, desde la Ley N° 23.771 y hasta el día de hoy, sea en los debates parlamentarios (la mayor de las veces), sea en el texto de la ley (Ley N° 24.587 -mod. de la Ley N° 23.771 y Ley N° 27.430), los montos dinerarios fueron considerados como condiciones objetivas de punibilidad (COP), siendo de remarcar que el actual RPT de la Ley N° 27.430 así los denomina expresamente en su propio texto.

Según las reflexiones político criminales, que en materia tributaria implemento el legislador, la cual emerge de los textos de las leyes y los debates parlamentarios de la legislación referida, puede sostenerse que:

a. El legislador concedió legitimidad al Derecho penal para la protección de la Hacienda Pública, implementando un sistema dual de protección de esta; uno administrativo tributario sancionador y el otro penal.

b. Dicha legitimación penal la estructuró sobre la regla *minimis non curat lex [poenalis]*, pasando de una técnica legislativa basada en sus inicios exclusivamente en tipos de peligro a una actualmente basada con predominio de tipos de resultado; ello en respeto de las exigencias del principio de legalidad, el principio de culpabilidad, el principio de proporcionalidad -en sentido amplio- (prohibición de exceso), la seguridad jurídica y la igualdad.

c. La regla *minimis non curat lex [poenalis]* fue materializada con relación a la lesividad [potencial] de las conductas, descriptas en los tipos penales tributarios, la cual fue medida en dinero dada la función de unidad de medida y valor de ese instrumento.

d. Dicha unidad de medida (el dinero) se encuentra fuertemente vinculada a cuestiones extrapenales que la afectan sensiblemente en cuanto al objetivo perseguido por el legislador de medir la magnitud de lesividad [potencial] de las conductas tipificadas, para lo cual se previó la necesidad de actualización de aquella.

e. Los sistemas de actualización no siempre fueron descriptos, salvo en el caso de la Ley N° 23.771 y actualmente en el de la Ley N° 27.430 (UVT, que aún no está vigente). Asimismo, tampoco fueron siempre los mismos sistemas o criterios de actualización los utilizados, siendo en la generalidad de los casos el índice de inflación de precios y consumos que registra el INDEC, pero en casos como el de la Ley N° 26.735 fue el dólar estadounidense.

f. La modificación de los montos siempre fue referida, de una u otra forma, salvo en la Ley N° 24.769 (en momentos de vigencia del sistema de la convertibilidad), en función de la necesidad de actualización de los montos, aunque sin aclarar si, además de actualizar los montos consagrados en la legislación que se va a modificar, también valoraron socialmente en forma diferente la magnitud de la lesión potencialmente lesiva, lo que lleva en algunos casos, a falta de referencia del sistema de actualización, a lagunas que complejizan la cuestión, como ocurrió con la Ley N° 26.063, donde [supuestamente] no parecía claro si el legislador actualizó los montos, valoró socialmente la lesividad potencial de la conducta descripta modificando los montos, o efectuó una mezcla de ambos, lo que como veremos lleva a extremar las exigencias interpretativas en respeto por los principios legitimantes del Saber penal.

g. Los sistemas de determinación de la magnitud de la lesividad de las conductas (como el de la UVT de la Ley N° 27.430 -aún no vigente-), que en función de aquella adquieren relevancia penal, establecidos sobre unidades fijas inalterables en el texto de la ley penal pero con remisión a sistemas de actualización delegados en el PEN, no se encuentran ajenos a la problemática que en este caso se verifica con los montos dinerarios, v.gr. la problemática de la ley penal en blanco y las modificaciones de la norma complementaria, como también veremos.

h. La naturaleza jurídica de los montos dinerarios, para el legislador, según se vio, son la de COP, que el texto del actual RPT (Ley N° 27.430) surge expresamente y sin eufemismos; ello,

pese a que un gran sector doctrinario, con fundamentos serios y de peso, los entiende como elemento del tipo objetivo, opinión que humildemente no comparto.

i. Los sistemas que recurren a los montos dinerarios como criterio de legitimación de la intervención penal se muestran, pese a la problemática que rodea a aquellos, más respetuosa de la seguridad jurídica, y los principios (constitutivos, originario, derivados, etc.) del Derecho penal y, con ello de su legitimidad, que aquellos sistemas que tipifican infracciones de deber y/o hipótesis tipificadas sin atención a la magnitud de la lesión potencial.

V. Cuestiones dogmático penales [\[arriba\]](#)

Conforme se ha dicho, entiendo que la técnica legislativa empleada por el legislador para dar forma a la política criminal en materia de lucha contra la “evasión”, iluminada por [y en respeto de] los principios legitimantes del Derecho penal, fue la de intentar avanzar desde los tipos de peligro hacia tipos de resultado recurriendo para ello a la implementación de montos dinerarios.

Sin embargo, los tipos penales en esa idea concebidos, y luego modificados, no se muestran indiferentes a la lógica de la acumulación, propia del Derecho administrativo [tributario] sancionador y extraña al Derecho penal que termina *administrativizando* a este último, lo cual también tensiona y vulnera, en definitiva, aquellos principios; cuestión que, de *lege ferenda* impone una reevaluación de la política criminal en esta materia.

Amén de ello, los problemas de tipicidad señalados, de *lege lata*, obligan a un análisis normativo, de los hechos y del derecho, desde la interpretación.

En ese sentido, el empleo de COP en el RPT, por parte del legislador, lo percibo como una clara señal del intento de aquel por atenuar esa *administrativización* del Derecho penal, por lo menos en cuanto a la vulneración de los principios legitimantes de éste, no así en cuanto a la tensión con estos. En especial respecto del principio de prohibición de exceso.

Consecuentemente, pese a las discusiones dogmáticas en torno a la naturaleza jurídica de los montos dinerarios empleados en el RPT, entiendo que el legislador, a veces de manera implícita en la ley (en función de los debates parlamentarios) y en ocasiones de manera expresa como en la actual LPT, al atribuir a esos montos la naturaleza de COP, quiso -a mi entender- que así sean consideradas en la interpretación a los efectos señalados en el párrafo anterior.

Asimismo, por ese camino, entiendo, llegaremos a su fundamento político criminal, amén de su finalidad extrapenal y/o fiscal. Es decir, pese a que entendiendo los montos dinerarios como COP (según la actualmente expresa voluntad del legislador) ello signifique que no exista congruencia entre los momentos del desvalor y de finalidad, como en la mayoría de los delitos, debe entenderse que en los delitos tributarios que emplean las COP excepcionalmente se precisa concurrir a un especial menoscabo de los valores amparados por el precepto penal para que se reconozca la necesidad político criminal de la pena buscando garantizar que sólo las conductas más graves sean castigadas, como se señaló.

Luego, los montos dinerarios deben ser tratados en la interpretación como COP “propias” pero ajenas a la clasificación italiana (que diferencia entre “intrínsecas y extrínsecas”) que

se ubican como elementos del tipo “garantía” pero no del tipo “sistemático”. De ahí la postulada desconexión con los elementos subjetivos del tipo (dolo) y la consecuente irrelevancia del error sobre las COP.

Por otro lado, las COP del RPT, también sostuvimos, no conculcan el principio de culpabilidad porque ésta, como principio y como imputación personal mantiene plena operatividad sobre todos los presupuestos del tipo “sistemático” donde las COP no gravitan, y porque dichas COP fueron empleadas precisamente para poder reducir el ámbito de lo punible, de modo tal que si no estuviesen empleadas aquel sería totalmente amplio y librado a criterios de determinación de lo punible muchos más opacos, arbitrarios e imprevisibles, por ende, más lesivos de los principios fundamentales y constitutivos que lo que realmente representa este tipo de COP.

No obstante, las COP encuentran su legitimación en la propia función de “garantía” del tipo. Allí, frente al principio de legalidad, es donde una vez más se impone, en base a todo lo anterior, la interpretación teleológica para determinar la posible vulneración de tan fundamental principio, situación en la que éste siempre deberá imponerse.

Pero, en esa interpretación, la legalidad debe ponderarse en base a su fundamento en la prohibición de exceso, que es desde donde ha de evaluarse si las COP mantienen su vigencia legitimante o, por contrario, ceden al imperio de la legalidad. Ello, principalmente, en cuanto a que dichas COP poseen una fuerte influencia de cuestiones extrapenales que operan como contexto del conflicto a interpretar normativamente desde el Saber penal.

Así, esas cuestiones extrapenales, ese contexto del conflicto a interpretar, debe ponderarse siempre en la interpretación [teleológica], sea cuando esas cuestiones puedan modificar de hecho (aun cuando la ley se mantenga inalterable en su texto) su valoración social, sea cuando se opere una modificación legislativa y/o una modificación en la norma complementaria de la ley penal en blanco que puedan importar el mantenimiento de la misma valoración social (mediante su actualización) o su modificación.

Esas posibilidades que emergen como consecuencias de las cuestiones extrapenales que afectan a los elementos utilizados como COP (montos dinerarios y/o elementos representativos de estos -v.gr. UVT-), son las que, a la luz del principio de la prohibición de exceso, deben valorarse normativamente en la operación interpretativa para verificar si en el contexto de ésta significan mantener aquella valoración social frente al nuevo contexto (actualización del contexto; es decir, de la COP), sea de hecho o de derecho, caso en el que no sería admisible la excepción de retroactividad *in bonam partem*, o una nueva significación de aquella valoración social (nueva y diferente), caso en que resultaría admisible e insoslayable la retroactividad *in bonam partem*.

La citada valoración normativa en la interpretación, por la naturaleza matemática financiera del problema que afecta el contexto, precisa el auxilio de expertos o idóneos en esa ciencia, para coadyuvar al interprete en su tarea teleológica (aun cuando ello sobrecargue la dinámica del proceso) como legitimante del Derecho penal tributario.

VI. Interpretación jurisprudencial [\[arriba\]](#)

En la jurisprudencia de nuestro país, la comparada y la de los Tribunales con competencia en la protección de los Derechos Humanos, la cuestión objeto de este trabajo ha recibido, en mayor o menor medida tratamiento.

En cuanto a la naturaleza jurídica de los montos dinerarios, la jurisprudencia nacional mayoritariamente las ha considerado como COP. En España la cuestión está más dividida.

Sin embargo, señalamos con Calderón que ello no obsta a la interpretación de la modificación de dichos montos en torno a la afectación de la legalidad, sino que es en la función de garantía de la ley donde la cuestión debe ser examinada.

En ese contexto, siempre que el injusto se mantenga inalterado en la nueva ley y no exista modificación cualitativa y/o cuantitativa -más benigna- en la pena, debía precisarse si la modificación del monto dinerario importaba sólo una actualización por desvalorización monetaria frente a la inflación, la que de verificarse obstaría la excepción de retroactividad fundada en ley más favorable.

En esa consideración, la jurisprudencia de nuestro país, que históricamente valoró los cambios de los montos como una alteración del injusto por modificación de elementos del tipo [sistemático] que importaban una desincriminación de los montos sustituidos y convertía a la nueva ley en más favorable, admitiendo la excepción de la irretroactividad de la ley *penal ex post facto*, mostró cambios en la jurisprudencia de la Sala III de la CFCP con la entrada en vigencia de la Ley N° 27.430.

Amén de ello, la CSJN mantuvo inalterable su doctrina jurisprudencial, postulada en tres precedentes “Palero”, “Soler” (en el cual resolvió por aplicación del art. 280 el recurso que postulaba un pronunciamiento diferente a “Palero”) y en el reciente precedente “Vidal” (donde se reafirma la solución de “Palero” en cuanto a que la modificación de la Ley N° 27.430 procede retroactivamente por ser ley penal más favorable).

Esa doctrina jurisprudencial de la CSJN, según mi posición, prescindió de otra doctrina propia que resultaba aplicable y que hubiese contribuido, hasta donde alcanzo, a resolver en otro sentido que creo correcto; es decir, a sostener que, en los casos analizados, la nueva Ley (N° 26.063 en “Palero” y 27.430 en “Vidal”) no importaban una ley penal más benigna.

Claro que en “Vidal”, se sostuvo al analizar dicho precedente, que la Ley N° 27.430 si importó una mayor benignidad, pero no donde la considera la CSJN (es decir, en que los nuevos montos desincriminaron las conductas anteriores que no alcanzaban a estos nuevos), sino en cuanto a la opción de extinción por pago, lo que habría implicado, de verificarse que los montos actualizados continuaban alcanzados por los de la nueva ley, confirmar el fallo de la Sala III de la CFCP, en cuanto a sus efectos -pero no en cuanto a sus fundamentos- mandando a revocar el sobreseimiento y notificando a los imputados de que desde esa notificación correría “excepcionalmente” el plazo del art. 16 para la opción de la extinción de la acción penal por pago, en base a las expectativas que la jurisprudencia contradictoria de la CFCP pudiera haber generado.

La interpretación teleológica que se postula aquí, asimismo, en base a los precedentes de los tribunales internacionales competentes en materia de protección de Derechos Humanos, no se vería limitada, sino, incluso adecuada.

VII. Propuesta de interpretación teleológica [\[arriba\]](#)

7.1. Propuesta de *lege lata*

Conforme lo desarrollado entiendo que, en base a una interpretación teleológica, corresponder de *lege lata*:

A. Interpretar que no debe postularse en general que la modificación de los montos dinerarios, cuya naturaleza jurídica debe entenderse como COP, producida por el legislador -aumentando su nominalidad- y donde no se aprecie una alteración del injusto y/o de la cualidad y/o cantidad de la pena, implique un trato más favorable, una ley penal más benigna, en la inteligencia de que ello obedece a una valoración social diferente que ha librado aquellos comportamientos, cuyo resultado alcanzaban el monto nominal de la ley anterior, que ahora no alcancen la nominalidad del nuevo monto y que, consecuencia de ello, no sólo admiten sino que exigen la aplicación retroactiva de esa ley *in bonam partem* en respeto de la función de garantía del tipo y de propio principio de legalidad.

B. Interpretar que ante una modificación legislativa de los montos dinerarios del RPT debe, en cada caso concreto, verificarse si se mantiene inalterable el injusto y la cantidad y calidad de pena, casó en el que seguidamente deberá acreditarse materialmente, con auxilio de la ciencia matemática financiera (mediante pericia en la especialidad) si el monto verificado al momento del hecho, previamente actualizado, queda alcanzado por el nuevo monto determinado en la modificación.

En este caso, si se comprueba con la actualización que el monto queda alcanzado por la nominalidad del nuevo monto establecido por la nueva ley, no será admisible la aplicación retroactiva *in bonam partem* de aquella, en respeto por el principio de prohibición de exceso (que es el fundamento de dicha aplicación retroactiva), porque ello vulneraría éste.

Pero, si se comprueba con la actualización que el monto no alcanza el de la nueva ley se deberá, antes de postular que ello implica una valoración social diferente, verificar si el margen establecido en la nueva ley entre la actualización y la nominalidad, agregado al monto producido por el comportamiento y luego actualizado, continúa fuera del alcance de la nominalidad del nuevo monto, caso en que sí procederá la aplicación retroactiva *in bonam partem* de la nueva ley; sino, de quedar alcanzado con esa actualización con más el margen interpretado como desincriminación, tampoco procederá la aplicación retroactiva de la nueva ley *in bonam partem*.

Asimismo, para las operaciones de actualización con ayuda de la ciencia matemática financiera se deberá solicitar u ordenar la realización de una pericia en dicha especialidad, en la cual el experto deberá indicar claramente si esa actualización puede ser realizada con un único índice o, si por contrario, podrían en base al saber de esa ciencia, practicarse con más de uno, caso en el que siempre deberá practicarse la actualización con aquel que importe

una actualización más favorable a la hipótesis de no quedar alcanzado por la nominalidad del nuevo monto en respeto, precisamente, por la legalidad.

C. Interpretar que, si luego de la actualización ocurre que el monto no queda alcanzado, entonces la nueva ley resulta más favorable en cuanto a que ha variado el injusto, en función del tipo garantía, y corresponde su aplicación retroactiva por mayor benignidad, en respeto por la prohibición de exceso.

Pero, si aún quedara alcanzado el monto luego de la actualización, deberá ponderarse expresamente la hipótesis del art. 16 del RPT de la Ley N° 27.430, que otorga la posibilidad de extinguir la acción penal por pago, siendo esto un trato más favorable que calificaría la Ley N° 27.430 como ley penal más benigna, pero no por desincriminar ninguna conducta por modificación de los montos, sino por un instituto que la ley anterior no previó y que resulta, como se dijo, más favorable.

Ello importa entonces, que la nueva ley más favorable no implicará la atipicidad de la conducta cuyo resultado por la actualización continúa alcanzado, sino que debe garantizarse la disponibilidad de la opción al contribuyente evasor, en los presupuestos de ley. Como los plazos del art. 16 señalado, en todos los casos -o en casi todos tal vez- se encuentran fenecidos, dada las expectativas que la jurisprudencia de la Casación y de la CSJN han podido genera, correspondería que el momento de resolver en concreto, se excluya la aplicación *in bonam partem* en cuanto a la atipicidad, pero se haga procedente en cuanto a la opción del pago notificando al presunto evasor, que desde esa notificación, contará con el plazo del art. 16 para optar por esa posibilidad si lo creyese oportuno a sus intereses. Vencido el plazo, si no se materializara esa opción, el proceso deberá continuar su curso normal.

D. Interpretar que en caso de que la ley que se sancione y promulgue a efectos de poner en vigencia el sistema de las UVT estableciera un valor y una cantidad que importen una COP superior a las actualmente establecidas por el RPT de la Ley N° 27.430 deben ponderarse a la luz de las propuestas interpretativas señaladas precedentemente, no siendo admisible, sin más, volver a postular que ha habido una valoración social diferente, concretamente porque el sistema se diseñó para mantener inalterable el injusto y la cantidad y calidad de pena y sólo para actualizar los montos frente a los fenómenos de depreciación monetaria.

E. Interpretar que, si las condiciones económicas forzaran al Estado a adoptar una política monetaria que implique la sustitución de nuestra moneda actualmente vigente, el criterio de actualización debe ser el mismo que los señalados en el punto anterior.

F. Interpretar que las partes acusadoras, principalmente el Ministerio Público Fiscal, debe requerir en todo proceso donde se plantee la aplicación retroactiva de la Ley N° 27.430 como ley penal más benigna, en cuanto a la desincriminación que habrían operado los nuevos montos respecto de aquellos que no alcanzaran su nominalidad penal, ofrecer y producir pericia en la especialidad matemático financiera a los fines anteriormente explicados, ampliando con ello los fundamentos de la Resolución PGN N° 18/18 (y Resolución PGN N° 5/12) para acreditar en concreto y en cada caso el real contexto emergente, y no rechazar esa aplicación *in bonam partem* sobre la base de afirmaciones puramente dogmáticas sin sustento práctico. Resulta en favor de esta hipótesis que el sustrato material en el precedente

“Candy” habilitó a la CSJN a ir más allá de la prohibición expresa de actualización de la legislación vigente por verificar en el caso una real afectación en contrario de la propia ley.

G. Interpretar conforme surge del precedente “Vidal”, que ante los actuales procesos donde se plantea la aplicación retroactiva de la Ley N° 27.430, las partes acusadoras, amén de exigir la pericia para actualizar los montos, deben instar el proceso de plenario para unificar la jurisprudencia de la CFCP. Lo mismo que debería ocurrir en las jurisdicciones locales respecto de los procesos donde se discutan delitos tributarios de esa clase de tributos [es decir, locales].

7.2. Propuesta de lege ferenda.

A. Implementar el sistema de UVT de la Ley N° 27.430 otorgando un valor y una cantidad de UVT que representen exactamente los montos actualmente consignados en el RPT de la Ley N° 27.430, no como ocurre con el proyecto de ley que se encuentra ingresado en el HCN (aún sin tratamiento) que importan montos diferentes.

Asimismo, deberá establecerse el índice con el que deberán actualizarse esos montos resultantes desde la entrada en vigencia de la Ley N° 27.430 y hasta el de la ley que implemente efectivamente ese sistema. Luego, a partir de ahí podrá implementarse otro sistema o el mismo, pero siempre dejando en claro que se trata de actualización y de qué manera debe practicarse.

También, sería de utilidad prever que ocurriría si se sustituyera la moneda actualmente vigente (hipótesis postulada por el presidente electo en las elecciones del pasado 19 de noviembre de 2023, quien ha planteado abiertamente la posibilidad de sustituir nuestra moneda por el dólar estadounidenses - “dolarización”-) en caso de que ello sea materialmente posible y con apoyo de expertos en matemática financiera.

B. Interpretar que si se creyese procedente alterar el injusto ampliando o reduciendo el monto dinerario para alcanzar más o menos comportamientos [potencialmente] lesivos de la Hacienda Pública, deberá proyectarse en el texto de la ley esa nueva y distinta decisión política criminal para evitar las complicaciones aquí expuestas.

C. Interpretar que el problema que plantea el aumento de las COP de los delitos tributarios podría atenuarse si el legislador, en vez de expresar estos montos en dinero nominal, lo hiciera utilizando alguna medida que de algún modo diese cuenta del proceso de devaluación de la moneda, como lo es el caso de las UVT, pero, intentando incluso uno aún más estable, ya que, en definitiva, las UVT podrían estar afectas por la sustitución de la moneda de curso legal.

En esa línea, por ejemplo, podría establecerse la COP de la evasión tributaria simple (\$ 1.500.000) de la siguiente forma “...siempre que el monto evadido fuese equivalente al monto resultante de la suma de 46,875 salarios mínimo vital y movil o del que lo reemplace a futuro...” ($32.000 \times 46,875 = \$ 1.500.000$)[4]. Obviamente esta solución no está exenta de falencias. Pero tiene dos aspectos que me parecen destacables.

En primer lugar, dado que la lógica de las evasiones graves se estructuró en nuestra historia sobre la capacidad contributiva [económica] de los “grandes” evasores, qué mejor que considerar ésta en función de la capacidad [económica] mínima de subsistencia de un trabajador y de la cantidad de trabajadores cuya subsistencia mínima se precisen para igualar la capacidad de contribución y de [potencial] lesión de esos “grandes” evasores.

Por otro lado, al mantenerse inalterable la cantidad de salarios mínimos precisos en la COP, la actualización de esos salarios, independientemente de la moneda u objeto que se establezcan para ello, siempre actualizaran la COP sin duda respecto de la magnitud que se precisa para la intervención penal. Y, cuando se modifique la cantidad de salarios mínimos, no habrá dudas respecto que en ese caso se operó una valoración social distinta que conllevaría a presumir una mayor benignidad (no obstante, igualmente deberá efectuarse una operación de actualización en cada caso, para comprobar esa situación; pues, la dignidad humana y el bien común político no pueden quedar sujetos a cuestiones de economía procesal).

D. Interpretar, dada la lógica de acumulación de las figuras penales tributarias y el fenómeno expansivo del Derecho penal, la necesidad de dar un profundo debate en torno a si en la actualidad del Derecho penal tributario de nuestro país no ha llegado a un punto de intentar, cuanto menos, legitimar plenamente el sistema, conforme lo propone Silva Sánchez, en cuanto a que

“...El punto de partida que adopto es la directa relación existente entre las garantías que incorpora un determinado sistema de imputación y la gravedad de las sanciones que resultan de su aplicación. En efecto, estimo posible sostener la idea de que la configuración de los diversos sistemas jurídicos de imputación del hecho al sujeto, así como la de las garantías generales de cada sistema, tienen una clara dependencia de las consecuencias jurídicas del mismo, su configuración y su teleología (...) Sentado esto, también puede procederse a matizar otra cuestión: seguramente, el problema no es tanto la expansión del Derecho penal en general, sino específicamente la expansión del Derecho penal de la pena privativa de la libertad. Esta última es la que debe realmente ser contenida. En efecto, la disminución de garantías y de «rigor» dogmático podrían explicarse (e incluso legitimarse) en el Derecho penal contemporáneo si ello fuera el correlato de la generalización de sanciones pecuniarias o privativas de derechos, o —más aún— de la «reparación penal» (en los casos en que ésta pudiera acogerse) en lugar de las penas privativas de libertad. En realidad, ello no tendría por qué preocupar pues no sería sino manifestación del mismo fenómeno que explica que la dogmática en el *Ordnungswidrigkeitenrecht* (Derecho de las infracciones de orden; Derecho penal administrativo alemán) sea más flexible o que, en todo caso, en el Derecho administrativo sancionador español no se den los criterios de imputación y principios de garantía que reivindicamos para el núcleo del Derecho penal, o no en la misma medida. En esta línea, como es obvio, un sistema jurídico que prescindiera por completo de la sanción — incluso de la pecuniaria—, como es lo característico del sistema de la responsabilidad civil, puramente reparatorio, podría reducir al mínimo las exigencias de garantía político-jurídicas...”[5].

Probablemente, desde lo que Shover[6] ha denominado la perspectiva político criminal “Populista” se formularan reparos vigorosos a esta propuesta; sin embargo, entiendo que esa discusión, con verdadero rigor científico, contribuiría aún más que las propuestas interpretativas teleológicas que en el presente postulo, tanto de *lege lata* como de *lege ferenda*, a una mayor legitimidad del Derecho penal tributario, y con éste del Derecho penal.

Después de todo, los mismos reparos vigorosos, deberíamos coincidir todos, tendrían que apuntar también a eliminar como posibilidad las políticas económicas tributarias de recurrir a amnistías fiscales (“blanqueos”) por necesidades de recursos financieros (necesidad de caja dicho sin eufemismos).

Entre la interpretación de la CSJN en cuanto a que la modificación de los montos dinerarios son supuestos de leyes penales más benignas (sin comprobar si ello se verifica en cada caso o no), vulnerando en caso de inadmisibilidad de esa excepción de retroactividad el principio de prohibición de exceso, y el abuso de “blanqueos” por parte del Poder Legislativo y el PEN (siempre con el argumento de que el que se implementa cada tanto será el último, claro está, por lo menos así se dijo en los más de 6 que se han implementado desde 1983 a la fecha en nuestro país) la legitimidad del Derecho penal tributario y, en mucho mayor medida, su “eficacia y eficiencia” parecerían condenados.

Va pues este trabajo dedicado a intentar contrarrestar esos efectos con la herramienta de la interpretación teleológica, la coherencia sistémica y dogmática iluminada por los principios fundamentales del Saber penal con la ilusión de haber logrado, tal vez, un aporte en ese sentido.

VIII. Conclusiones [\[arriba\]](#)

Las cuestiones extrapenales que impactan en el Derecho penal tributario, tal el caso de la inflación, deben ponderarse siempre en la interpretación teleológica, sea cuando esas cuestiones puedan modificar de hecho (aun cuando la ley se mantenga inalterable en su texto) su valoración social, sea cuando se opere una modificación legislativa y/o una modificación en la norma complementaria de la ley penal en blanco que puedan importar el mantenimiento de la misma valoración social (mediante su actualización) o su modificación.

Esas posibilidades que emergen como consecuencias de las cuestiones extrapenales que afectan a los elementos utilizados como COP (montos dinerarios y/o elementos representativos de estos -v.gr. UVT-), son las que, a la luz del principio de la prohibición de exceso, deben valorarse normativamente en la operación interpretativa para verificar si en el contexto de ésta significan mantener aquella valoración social frente al nuevo contexto (actualización del contexto; es decir, de la COP), sea de hecho o de derecho, caso en el que no sería admisible la excepción de retroactividad *in bonam partem*, o una nueva significación de aquella valoración social (nueva y diferente), caso en que resultaría admisible e insoslayable la retroactividad *in bonam partem*.

La citada valoración normativa en la interpretación, por la naturaleza matemática financiera del problema que afecta el contexto, precisa el auxilio de expertos o idóneos en esa ciencia, para coadyuvar al interprete en su tarea teleológica (aun cuando ello sobrecargue la dinámica del proceso) como legitimante del Derecho penal tributario.

De la jurisprudencia nacional surge mayoritariamente que la naturaleza de los montos dinerarios constituye COP. Independientemente la naturaleza jurídica de ello, no obsta, según mi opinión, a la interpretación de la modificación de dichos montos en torno a la afectación de la legalidad, sino que es en la función de garantía de la ley donde la cuestión debe ser examinada.

En ese contexto, siempre que el injusto se mantenga inalterado en la nueva ley y no exista modificación cualitativa y/o cuantitativa -más benigna- en la pena, debía precisarse si la modificación del monto dinerario importaba sólo una actualización por desvalorización monetaria frente a la inflación, la que de verificarse obstaría la excepción de retroactividad fundada en ley más favorable.

En esa consideración, la jurisprudencia de nuestro país históricamente valoró los cambios de los montos como una alteración del injusto por modificación de elementos del tipo [sistemático] que importaban una desincriminación de los montos sustituidos y convertía a la nueva ley en más favorable, admitiendo la excepción de la irretroactividad de la ley *penal ex post facto*. Sin embargo, esa pacífica jurisprudencia mostró cambios en la de la Sala III de la CFCP con la entrada en vigencia de la Ley N° 27.430.

No obstante, en la línea de la pacífica jurisprudencia histórica, la CSJN mantuvo inalterable su doctrina jurisprudencial inaugurada en el célebre precedente “Palero”, luego reafirmando en el caso de la Ley N° 27.430 en el caso “Vidal”. Esta línea de doctrina jurisprudencial, en la posición que aquí se adopta resulta errónea por cuanto prescindió de otra doctrina propia que resultaba aplicable y que hubiese contribuido, según mi opinión, a resolver en otro sentido que creo correcto; es decir, a sostener que, en los casos analizados, la nueva Ley (N° 26.063 en “Palero” y N° 27.430 en “Vidal”) no importaban una ley penal más benigna en cuanto a que los montos dinerarios modificados no obedecieron a una desincriminación de los comportamientos que al momento del hecho no alcanzaban los montos emergentes de la nueva ley sino sólo una actualización que no admitía, en ese fundamento al menos, la aplicación retroactiva de la nueva ley por su mayor benignidad.

La interpretación teleológica que aquí se postula, en cuanto a que corresponde en cada caso concreto, a la par del análisis de la continuidad del injusto en forma inalterada y del mantenimiento estable de la cantidad y calidad de pena en la nueva ley, verificar con auxilio de la matemática financiera si el monto verificado en el comportamiento al momento del hecho resulta equivalente a la del nuevo monto determinado por la ley, en cuyo caso la nueva ley no podrá aplicarse retroactivamente *in bonam partem*, no encuentra óbice, por lo menos hasta el momento, en la doctrina jurisprudencial de los tribunales internacionales competentes en materia de protección de Derechos Humanos, no se vería limitada, sino, incluso adecuada.

Es por todo señalado en el presente por lo que creo que la propuesta interpretativa teleológica que aquí he formulado podría ser de utilidad para avanzar en una interpretación que, en respeto por los principios fundamentales y una coherencia dogmática y sistémica, contribuya a la legitimación del Derecho penal tributario como protector de un bien supraindividual que se ha considerado, en los últimos 50 años de nuestro país y en gran parte del mundo, como un bien de flaqueo de la dignidad humana y el bien común político.

Bibliografía [\[arriba\]](#)

Ackley, Gardner; “*Teoría Macroeconómica*”, Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1970.

Aftalión, Enrique R.; “*Tratado de Derecho Penal Especial*”, La Ley Soc. Anónima Editora e Impresora, Buenos Aires, 1969.

Ayala González, Alejandro; *“El Principio de Legalidad Penal y su Configuración como Derecho Subjetivo en el Sistema Regional Europeo de Protección de los Derechos Humanos”*, Foro Nueva época, vol. 20, núm. 1 (2017), ISSN:1698-5583.

Bacigalupo, Enrique; *“Delito y punibilidad”*, editorial Hammurabi, Buenos Aires, 1983.

-*“Cuestiones penales de la nueva ordenación de las sociedades y aspectos legislativos del Derecho penal económico”*, editorial Astrea, 1974.

Bajo Fernández, Miguel; *“Derecho Penal Económico aplicado a la actividad empresarial”*, 1° edición, Editorial Civitas S.A., Madrid, 1978.

Bienati, María Lucila; *“Los montos previstos en la ley penal tributaria: ¿condiciones objetivas de punibilidad o elementos del tipo?”*, en *Institutos de Derecho penal tributario*, Carolina Robiglio -directora-, editorial Ad-Hoc, Buenos Aires, 2017.

Burgorgue-Larsen, Laurence; *“La Corte Europea de los Derechos Humanos y el Derecho Penal”*, Anuario español de derecho internacional, ISSN 0212-0747, N° 21, 2005, pág. 318. Disponible en Depósito Académico Digital Universidad de Navarra.

Calderón, Guillermo Oliver; *“Retroactividad e irretroactividad de las leyes penales”*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago de Chile, 2007.

Carrara, Francesco; *“Programa de Derecho Criminal. Parte General y Parte Especial”*, 10 volúmenes, editorial Temís, Bogotá, 1972.

- *“Opúsculos de Derecho criminal”*, 7 volúmenes, editorial Temís, Bogotá, 1976.

Corti, Arístides Horacio M.; *“Acerca de la política punitiva y de la llamada condición objetiva de punibilidad en los delitos tributarios y previsionales de la Ley N° 24.769”*, Suplemento de Derecho económico, editorial Thomson Reuters, 2004 (cita on line AR/DOC/550/2004).

Corvalán, Juan Gustavo; *“Condiciones objetivas de punibilidad”*, editorial Astrea, Buenos Aires, 2009.

de Ataliba Nogueira, José Geraldo; *“Hipótesis de incidencia tributaria (Hecho generador)”*, La Ley 150, 921 (cita online: AR/DOC/798/2010).

De Vicente Martínez, Rosario; *“Delito fiscal y principio de legalidad”*, en *Anuario de Derecho y ciencias penales*, Tomo 44, Fasc. 3, 1991, pág. 877.

Echavarría Ramírez, Ricardo y Ruíz López, Carmen Eloisa; *“Estudio Comparado en la protección penal de los ingresos al Estado. Tax Crimes. A comparative study”*, Fundación Universidad del Norte, Revista de Derecho, núm. 49, 2018, pág. 19.

Ferrajoli, Luigi; *“Derechos y garantías. La ley del más débil”*, 4° edición, editorial Trotta S.A., Madrid, 2004.

García Berro, Diego; “*La Naturaleza Jurídica de los Montos de la Ley N° 24.769*”, en “*Derecho penal tributario. Cuestiones Críticas*”, Galván Greenway, Juan P. (Coord.), Rubinzal-Culzoni, Bs. As., 2005.

García Belsunse, Horacio A.; “*Derecho Penal Tributario*”, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1985.

Giuliani Fonrouge, Carlos M.; “*Derecho Financiero*”, 9ª edición, 1° reimpresión, actualizada por Navarrine, S.C. y Asorey, R.O., Fondo Editorial de Derecho y Economía, La Ley S.A.E. e I., 2005.

Goldman, Diego Hernán -compilador-; “*Práctica penal tributaria. Prueba, proceso, dogmática y política criminal*”, editorial Editores del Puerto S.R.L., Buenos Aires, 2021.

Iglesias, Mariano Hernán; “*DERECHO PENAL TRIBUTARIO. El tratamiento de los montos dinerarios en el régimen penal tributario*”, ed. B de f Montevideo - Buenos Aires, 2023.

- “*¿Mínima intervención o intervención “mínima” del derecho penal en materia tributaria?*”, en *Derecho Penal Tributario II*, Dir. Carolina Robiglio, AD-HOC S.R.L., Buenos Aires, abril 2021, 1° edición, págs. 7-29.

- “*Amnistías Fiscales: su impacto sobre la política criminal y el derecho penal*”, *El Derecho Penal*, N° 7, ISBN:1667-1805, págs. 5-14.

Jescheck, Hans-Heinrich; “*Trata de Derecho Penal*” *Parte General*, traducción y adiciones de Derecho español por S. Mir Puig y F. Muñoz Conde, v. I, Bosch Casa Editorial S.A., Barcelona, 1981.

Jiménez, Félix; “*Elementos de teoría y políticas macroeconómicas para una economía abierta*”, Fondo editorial- Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, 2012.

Jiménez de Asúa, Luis; “*Tratado de Derecho Penal*”, Tomo III, 2° edición, Editorial Losada S.A., Buenos Aires, 1977.

Kaufmann, Armin; “*Teoría de las normas. Fundamento de la dogmática penal moderna*”, ediciones Depalma, Buenos Aires, 1977.

Kuhlen, Lothar; “*Bienes jurídicos y nuevos tipos de delito*”, en “*Límites al derecho penal*”, obra colectiva, editorial Atelier, Barcelona, 2012.

Laporta, Mario H.; “*Delito fiscal. El hecho punible, determinación del comportamiento típico*”, B de f, Montevideo - Buenos Aires, 2013.

- “*La imprevisión legislativa en la sucesión de leyes penales tributarias*”, en *Libro sobre las XII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*, Errepar, Bs. As. 2018.

- *“Acerca del dolo del delito fiscal”*, en *Institutos de Derecho penal tributario*, Carolina Robiglio -directora-, editorial Ad-Hoc, Buenos Aires, 2017.

- *“Los partícipes pueden desaparecer”*, en *Derecho Penal Tributario II*, Donna, Edgardo Alberto -director-, editorial Rubinzal - Culzoni, Buenos Aires, 2008.

Laporta, Mario H. - Tessio, Manuel F. - Ludueña, Gabriel; *“Nuevo Régimen Penal Tributario Argentino. Análisis de la reforma tributaria”*, en Altamirano, Alejandro - Lasala, María Inés - Sapag, Mariano (coords.), *Nuevo régimen tributario*, Marcial Pons, Bs. As., 2018.

Mapelli Caffarena, Borja; *“Estudio jurídico-dogmático sobre las llamadas condiciones objetivas de punibilidad”*, Centro de Publicaciones de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Justicia de España, Madrid, 1990.

Mir Puig, Santiago; *“Derecho Penal - Parte General”*, 10ª edición, editorial B de f, Montevideo - Buenos Aires, 2018.

Roxin, Claus; *“Política Criminal y Sistema del Derecho Penal”*, traducción e introducción de Francisco Muñoz Conde, Bosch Casa Editorial, Barcelona, 1972.

- *“Culpabilidad y Prevención en Derecho Penal”*, traducción de Francisco Muñoz Conde, editorial Reus S.A., Madrid, 1981.

Sarkotic, Agustina; Durán, Ana Ivón; Orts, Daiana; Venturín, Franco; Comiso, Orlando; *“AJUSTE POR INFLACIÓN: Aplicación en los estados contables a partir de la resolución técnica 39 en Argentina”*, Universidad Nacional de Cuyo - Facultad de Cs. Económicas.

Sancinetti, Marcelo A; *“Error de prohibición y error de punibilidad”*, rev. “Doctrina Penal”, año 8, N° 31, 1985.

Silva Sánchez, Jesús María; *“La Expansión del Derecho Penal. Aspectos de la política criminal en las sociedades postindustriales”*, 2° edición, editorial Civitas, Madrid, 2001.

- *“El nuevo escenario del delito fiscal en España”*, editorial Atelier, Barcelona, 2005.

Sirkin, Gerald; *“Introducción a la teoría macroeconómica”*, Fondo de Cultura Económica, México D.F., 1977.

Shover, Neal; *“El delito de cuello blanco: una cuestión de perspectiva”*, Derecho penal y criminología como fundamento de la política criminal: estudios en homenaje al profesor Alfonso Serrano Gómez / coord. por Francisco Bueno Arús, José Luis Guzmán Dalbora, Alfonso Serrano Maíllo, 2006, ISBN 84-9772-969-2.

Stratenwerth, Günther, *“Sobre la legitimación de los delitos de conducta”*, en “Límites al derecho penal”, obra colectiva, editorial Atelier, Barcelona, 2012.

Tiedemann, Klaus; *“Poder Económico y Delito”*, 1° edición, editorial Ariel S.A., Barcelona, 1985.

Von Liszt, Franz; *“Tratado de Derecho Penal”*, traducido de la 18ª edición alemana y adicionado con la historia del Derecho penal en España, por Quintano Saldaña, t. I -tercera edición-, Instituto Editorial Reus, Madrid.

Yacobucci, Guillermo; *“El sentido de los principios penales”*, editorial B de f Montevideo - Buenos Aires, 2017.

- *“La conducta típica de evasión tributaria. Un problema de interpretación normativa”* en Derecho Penal Tributario, t. I, Coord. Alejandro Altamirano, Ramiro Rubinska, editorial Marcial Pons, Madrid - Barcelona - Buenos Aires, 2008.

- *“La cuestión de la culpabilidad en la ciencia penal actual”*, en Anales - Año LXIII, N° 56, Academia Nacional de Derecho y Cs. Sociales de Buenos Aires, 2018 (disertación pronunciada por el Académico, en oportunidad de su incorporación a la academia, 6 de diciembre de 2018).

Zaffaroni, Eugenio R.; *“Tratado de Derecho Penal - Parte General”*, Ediar S.A.E.C.I.F., Buenos Aires, 1981.

- *“Teoría del Delito”*, editorial Ediar Soc. Anónima Editora, Comercial, Industrial y Financiera, Buenos Aires, 1973.

- *“La cuestión criminal”*, 5° edición, editorial Planeta, Buenos Aires, 2013.

Notas [\[arriba\]](#)

[1] El presente artículo está basado en Iglesias, Mariano Hernán, “DERECHO PENAL TRIBUTARIO. El tratamiento de los montos dinerarios en el régimen penal tributario”, ed. B de f Montevideo - Buenos Aires, 2023, publicación del trabajo final de la Maestría en Derecho Penal de la Universidad Austral presentado para defensa en el año 2022 bajo el título “El tratamiento de los montos dinerarios del Régimen Penal Tributario en el Saber penal frente a sus modificaciones legislativas (y fácticas). Una propuesta de interpretación teleológica”, dirigido por el Dr. Mario Laporta.

[2] Abogado y Magister en Derecho Tributario de la UCA; Magister en Derecho Tributario de la Universidad Austral. Docente universitario de grado de Derecho Tributario y de posgrado de Derecho Procesal Penal Tributario en la UCA.

[3] “...Art. 59.- La acción penal se extinguirá: (...) 2) Por la amnistía; ...”.

[4] El salario mínimo vital y móvil, vigente a noviembre de 2021, conforme surge del art. 1° de la Resolución 11/2021 del Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social de la Nación, está establecido entre el 1 de octubre de 2021 y el 31 de enero de 2020 en la suma de \$ 32.000.

[5] SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María. “La Expansión...”, ya citado, p. 150-153.

[6] Shover, Neal; “El delito de cuello blanco: una cuestión de perspectiva”, Derecho penal y criminología como fundamento de la política criminal : estudios en homenaje al profesor Alfonso Serrano Gómez / coord. por Francisco Bueno Arús, José Luis Guzmán Dalbora, Alfonso Serrano Maíllo, 2006, ISBN 84-9772-969-2, págs. 457-473.