

“Acerca de la Unidad de Valor Tributaria y el Régimen Penal Tributario”

Dr. Enrique L. Condorelli.

I. Introducción.

De acuerdo a lo que ha resuelto el Comité Ejecutivo de las XLVIII Jornadas Tributarios, organizadas por la Colegio de Graduados en Ciencias Económicas (CGCE), nos han encargado de afrontar el estudio de uno de los nuevos institutos que ha incorporado la Ley 27.430 como lo es el del impacto de la Unidad de Valor Tributario (UVT), prevista en el Título XI de esa norma y, básicamente, su estrecho vínculo con el Régimen Penal Tributario.

Si bien la UVT viene a legislar los parámetros monetarios de varias materias impositivas, como las actualizaciones de mínimos no imponible, montos mínimos, escalas y todas las sumas relacionadas con las leyes impositivas materiales de cada gravamen y el quantum de las infracciones previstas en la ley 11.683, lo cierto es que en esta exposición lo abordaremos desde el ángulo del régimen penal tributario toda vez que existe una regulación específica en esta cuestión y, entendemos, resulta trascendente determinar sus alcances.

Así, la inclusión de la Unidad de Valor, inexcusablemente, se relaciona con la devaluación de la moneda argentina y los procesos inflacionarios que soporta nuestro país siendo que el legislador utilizó este sistema a los efectos de sellar, definitivamente, cuáles son los umbrales mínimos que deben considerarse a los efectos de conocer, fehacientemente, cuándo se ha incurrido en la comisión de algunos de los delitos tipificados en el sistema represivo impositivo.

Es que el actual esquema penal fiscal contiene una serie de tipos cuya lesión se verifica en la medida que se superen determinadas sumas dinerarias dispuestas en pesos argentinos.

Así ocurre, verbigracia, con los delitos de evasiones simples y agravadas impositivas y de la seguridad social previstos, respectivamente, en los arts 1, 2, 5 y 6 o con los delitos de aprovechamiento indebido de beneficios fiscales –art 3-; apropiación indebida de tributos –art 4-; de los recursos de la seguridad social –art 7- o la simulación dolosa de pagos –art 10- del Régimen Penal Tributario.

Estos ilícitos se configuran en tanto los montos previstos para cada figura se excedan y, por eso, determinar el quantum, en el caso concreto, resulta determinante ya que ello marcará si una persona, humana o jurídica, ha incurrido en un delito fiscal.

Esta situación que “prima facie” parece sencilla de determinar ha generado, en la práctica de los tribunales, agitadas controversias en torno a las sucesivas leyes que fue sancionando el Congreso de La Nación que, imbuido por la devaluación de la moneda, periódicamente fue elevando esos montos, motivando discusiones en torno a la aplicación de la garantía constitucional de la ley penal más benigna prevista en los arts 2 del Código Penal, 9 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 15 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.

Esas leyes, por ejemplo, fueron la 24.769 que reemplazó a la Ley 23.771, derogándola, o las 26.735, 26.063 y, ahora, la 27.430.

Tales debates jurisprudenciales, incluso con intervención explícita del Procurador por ante la Corte Suprema de Justicia como desarrollaremos en este trabajo, intenta ser dejado sin efecto, precisamente, con la actualización automática que prevé la Unidad de Valor Tributaria, que se originó con la sanción de la Ley 27.430 y que espera, en lo que al sistema represivo refiere, una ley especial que termine de delimitar sus contornos.

Bajo este contexto, esta exposición refiere, entonces, a la relación entre la UVT y el régimen penal tributario.

II.- Análisis sobre la Unidad de Valor Tributaria según ley 27.430 en el régimen penal tributario.

Dentro del Título XI, arts 302 a 308, de la Ley 27.430 se incorpora la Unidad de Valor Tributaria (UVT) como medida de valor homogénea a los efectos de determinar los importes fijos, impuestos mínimos, escalas, sanciones y todo otro parámetro monetario contemplado en las leyes de

tributos, incluidas las leyes procedimentales respectivas y los parámetros monetarios del Régimen Penal Tributario.

Además, la norma impone al Poder Ejecutivo Nacional, antes del 15 de septiembre de 2018, elaborar y remitir al Congreso de la Nación un proyecto de ley en el que se establezca la cantidad de UVT correspondiente a cada uno de los parámetros que reemplazarán los importes monetarios en las leyes respectivas, obligación que, a la fecha, no ha cumplido.

Es más, recientemente, el Proyecto de Ley de Presupuesto 2019 dispuso en su artículo 91 prorrogar el plazo previsto en el primer párrafo del artículo 303 de la ley 27430 hasta el 15 de setiembre de 2019.

A los fines de la fijación de la cantidad de UVT que corresponda en cada supuesto, según se trate de mínimos no imposables, infracciones o el régimen penal tributario, el ordenamiento contempla que el proyecto de ley debe indicar la entrada en vigencia de cada UVT y la relación con los pesos que debe ajustarse anualmente con base en la variación anual del Índice de Precios al Consumidor que suministre el Instituto Nacional de Estadística y Censos.

En lo que al sistema penal concretamente refiere no es novedosa la solución puesto que en el antiguo sistema de la Ley 23.771 su artículo 2do preveía la actualización¹.

Ahora bien, a los efectos de examinar la configuración de los delitos², el art 305 de la Ley 27.430 impone que debe analizarse la relación de conversión entre pesos y UVT vigente al momento de su comisión y esto variará, seguramente, según el delito objeto de persecución ya que es conocido que, por ejemplo, en materia de evasiones tributarias el ilícito se consuma en la fecha de vencimiento de la declaración jurada del período o ejercicio anual en los impuestos a las ganancias, mínima presunta, bienes personales e ingresos brutos³ mientras que, en lo que concierne al valor

¹ Art 2: “Los montos establecidos en este artículo se actualizaran mensualmente conforme a la variación que experimente el índice de precios mayorista nivel general que publique el INDEC”

²También menciona a las sanciones.

³Al respecto ver un celoso trabajo de Lopetegui, Robertino “*El momento consumativo en el delito de evasión fiscal: necesidad de armonizar el aspecto temporal del hecho imponible con el derecho penal tributario según el impuesto de que se trate*”, publicado en “El Derecho”, Revista de la Universidad Católica Argentina, publicación 14.189, del 26 de mayo de 2017, Edición 272. Allí se exponen, claramente, las diversas posturas de doctrina y jurisprudencia en torno a establecer el momento de consumación de evasión impositiva, dividiéndose entre la fecha de vencimiento de la declaración jurada –posición mayoritaria- o la de la efectiva presentación –que puede ser antes del vencimiento-, tesis minoritaria.

agregado, al liquidarse mensualmente, existe consenso suficiente sobre que el delito queda configurado al vencimiento de la última declaración jurada del período o ejercicio –cierre del balance- en las personas jurídicas o la de diciembre en las humanas⁴.

En torno a los delitos de retención indebida previstos en los arts 4 – apropiación de tributos retenidos o percibidos- y 7 –retención de aportes previsionales- del Régimen Penal Tributario, al considerarse delitos mensuales, habrá que estarse a la relación entre los pesos y la UVT en el mes correspondiente a la supuesta comisión del ilícito que se verifica transcurridos los treinta -30- días corridos desde la fecha de vencimiento⁵.

Análoga situación acaece con las evasiones de los sistemas de seguridad social –contribuciones- tanto simples –art 5- como agravadas por el monto –art 6- ya que este tipo de ilícitos, a diferencia de lo que ocurre con las evasiones tributarias que se configuran anualmente, se verifican mensualmente, lo que obligará a determinar a la fecha de vencimiento de cada mes la relación que exista en los pesos y la UVT.

Observamos, así, que el momento de consumación será determinante para averiguar si efectivamente se ha incurrido en la comisión de un ilícito fiscal ya que ello marcará el monto definitivo a calcular debiéndoselo confrontar con la relación de conversión entre UVT y pesos que fijará el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos (INDEC), conforme lo dispone el propio art 304.

⁴ Borinsky, Mariano - Galván Greenway, Juan P. - López Biscayart, Javier - Turano, Pablo, en Régimen Penal Tributario y Previsional, Rubinzal-Culzoni, 2012, pág. 67. En análogo sentido Fallo “RawLeather S.A. s/infracción Ley 24.769. Incidente de extinción de la acción penal por prescripción promovido por el señor Alberto Rubén Meyer”, CNAPE, sala B, del 29-3-12; y fallo “López Menéndez S.R.L.”, CNAPE, sala B, del 4-5-12; fallo “COTO CICSA”, CNAPE, sala B, del 20-4-12; fallo “Segubank S.R.L.”, CNAPE, sala B, del 30-5-12.

⁵ARTÍCULO 4°.- Apropiación indebida de tributos. Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el agente de retención o de percepción de tributos nacionales, provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que no depositare, total o parcialmente, dentro de los treinta (30) días corridos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado, superare la suma de cien mil pesos (\$ 100.000) por cada mes. Art 7: ARTÍCULO 7°.- Apropiación indebida de recursos de la seguridad social. Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el empleador que no depositare total o parcialmente dentro de los treinta (30) días corridos de vencido el plazo de ingreso, el importe de los aportes retenidos a sus dependientes con destino al sistema de la seguridad social, siempre que el monto no ingresado superase la suma de cien mil pesos (\$ 100.000), por cada mes. Idéntica sanción tendrá el agente de retención o percepción de los recursos de la seguridad social que no depositare total o parcialmente, dentro de los treinta (30) días corridos de vencido el plazo de ingreso, el importe retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de cien mil pesos (\$ 100.000), por cada mes.

En cuanto a procedencia de establecer esta actualización, la doctrina calificada se ha mostrado de acuerdo, incluso antes de la sanción de la Ley 27.430, en establecer índices que actualicen montos⁶.

Sancionada, Carlos Folco se mostró positivo *“La UVT se convierte así en una medida interesante que le otorga un plausible dinamismo a los montos utilizados en el campo impositivo y penal tributario, suplantando así el valor actualmente especificado normativamente en pesos, lo cual resulta permanentemente erosionado por el fenómeno inflacionario”*⁷.

Lo mismo Rodolfo Spisso *“para evitar la desprotección de la hacienda pública nacional y provincial y de la Ciudad de Buenos Aires, el art. 305 de la ley 27.430 manda, a los efectos de juzgar la conducta delictiva, estar al monto vigente al momento de su comisión”*. Agregando, *“Sin duda que el criterio adoptado por el art. 305 de la ley 27.430 es el que mejor abastece al principio de razonabilidad en la aplicación de los principios constitucionales”*⁸.

Sin embargo, Ángel Shindel, se mostró crítico *“creemos que la aplicación parcial de la UVT, en particular para actualizar las condiciones objetivas de punibilidad y el valor final de las multas a ingresar, además de vulnerar patrones de equidad, traerá aparejados no pocos conflicto”*⁹, haciendo lo propio, en similares expresiones, Mariano Armanini¹⁰

⁶ Doctrina tomada por las XIII Jornadas Penales Tributarias de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, celebradas en Buenos Aires, entre los días 11 y 12 de octubre de 2018. En ese sentido encontramos en la doctrina a: Carlos Enrique Edwards, que evidenció que *“...los mismos no se ajustaban a la actual realidad económica... generando una verdadera desactualización de dichos montos, con la consiguiente criminalización de una mayor cantidad de hechos...”* en su artículo “La nueva reforma penal tributaria y previsional”, pág. 38; a Claudio Javier Gómez, que consideró que “ideal y recomendable es el ajuste de estos valores por algún índice de precios, aunque con esto no quedará resuelta las dificultades debido a las muy particulares circunstancias de nuestro país en la materia”, pág. 63 y a Flavia Irene Melzi quien afirmó que “sin dudas, a efectos de evitar futuros retrasos, pudo haberse previsto en el texto legal un mecanismo de repontenciación automática...” en “Notas Sobre la Reforma a la Ley Penal Tributaria” pág. 75. Todo ellos publicados en Suplemento Especial Reforma del Régimen Penal Tributario, dirigido por Miguel A. Almeyra y Marcelo R Lascano. Ed. La Ley, enero/febrero 2012.

⁷ Autor citado “La exhumación de la resolución (PGN) 5/2012. Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE); Doctrina Penal Tributaria y Económica ERREPAR DE ABRIL/JUNIO 2018.

⁸ Rodolfo R. Spisso, “Régimen Penal Tributario y Previsional y la aplicación de la ley penal más benigna. Una nueva resolución de la Procuración General de la Nación”: LA LEY 15/03/2018

⁹ Autor citado en Doctrina Tributaria, Errepar, XXXIX, mayo 2018.

¹⁰ Autor citado en Doctrina Penal Tributaria, Errepar, junio 2018: “El ocaso de una era”.

También, en un enjundioso trabajo, se manifestó relativamente conforme Leonel Suozzi: *“la ley 27430 permite esperar la sanción de una sana ley nacional que imponga un adecuado régimen de actualización de la condición objetiva de punibilidad y elimine por fin los grandes problemas asociados”*¹¹.

En nuestra visión entendemos que resultaba imprescindible que el legislador se haga cargo de los múltiples trastornos que generaba la constante elevación de los diversos montos que regulaba los tipos penales y evitar, así, un dispendio constante de esfuerzos administrativos y judiciales motivados por la aplicación de la ley penal más benigna, traducidos en planteos de la defensa, dictados de sobreseimientos o rechazo de ellos, apelaciones de las partes –defensores, querrela o el ministerio público fiscal- y recursos permanentes ante las máximas autoridades judiciales del país como son la Cámara Nacional de Casación Federal y la Corte Suprema.

Es que, como veremos a continuación, cada vez que los montos se actualizan, utilizando el fallo “Palero” de la CSJN y la garantía constitucional de la benignidad de la ley penal, los imputados, denunciados y procesados se fugaban del proceso mediante la utilización de este principio, dejando huérfana a la aplicación concreta del régimen penal tributario.

Este esquema de actualización, que sin dudas acarreará sus propios problemas jurídicos –ver al respecto el título IV de este trabajo- impide precisamente usar esa garantía constitucional y disponer montos objetivos de punibilidad actualizados por ley, aspecto que cubre la exigencia constitucional del principio de tipicidad y reserva penal previsto en los arts 75 y 18 de la Ley Fundamental y, simultáneamente, receptar el problema inflacionario que acarrea nuestro país otorgándole una solución concreta a la voluntad social de castigar a quienes cometen delitos tributarios.

A nuestro juicio el sistema cubre las exigencias de tipicidad y reserva penal, puesto que es el legislador quien efectivamente dispone la actualización, manteniendo vigente, con el índice que indica, el quantum y valores que los distintos delitos reclaman para configurarse, resultando razonable la solución a la luz de la realidad económica de la Argentina¹².

¹¹ Autor citado en Doctrina Penal Tributaria, Errepar, Noviembre de 2018. “Una visión superadora sobre la retroactividad del régimen penal tributario de la Ley 27.430”.

¹² Al respecto ver el punto V de este trabajo donde desarrollamos acabadamente la justificación constitucional.

III.- La problemática vigente de la actualización de los montos que prevé el régimen penal tributario.

Como venimos exponiendo la UVT nace, se origina, para paliar la enfermedad de la depreciación monetaria buscando, en lo que hace al sistema penal tributario, que los montos objetivos de punibilidad¹³ se mantengan incólumes frente a los avatares de la inflación y, simultáneamente, evitar que los imputados de delitos tributarios se escapen del proceso utilizando la garantía constitucional de la ley penal más benigna.

Este es pues, el propósito de la UVT sin duda alguna.

Ahora bien, el legislador ha escogido esta solución que, como expusimos en el título anterior nos parece razonable, ya que los montos se van actualizando anualmente por decisión del representante del pueblo y eso permite, de un lado, evitar que todo ajuste fiscal, producto de la inflación, genere un delito fiscal y, del otro, repetimos, que los denunciados se fuguen del proceso penal ante la constante elevación de montos que podría ir estableciéndose en la medida que este índice no exista, abusando de la garantía de la benignidad penal retroactiva.

Es que, en este título, mostraremos cómo ha ido evolucionando la jurisprudencia en torno a la elevación de montos efectuados por la ley sin índice de actualización, es decir aumentándose en forma directa por sanción de ley emanada por el órgano constitucional encargado de hacerlo, como lo es el Congreso de La Nación –arts 18 y 75 de la Carta Magna-.

¹³Al respecto, sobre la naturaleza de los montos, esto es si constituyen elementos objetivos del tipo o condiciones objetivas de punibilidad ver el resumen, bien explícito, que formula María Constanza Burgueño Ibarguren en el Informe de Relatoría de las XII Jornadas Penales Tributarias de la A.A.E.F., publicada por la Editorial Osmar Buyatti, especialmente las notas 27 a 30. De todos modos, aclaramos, el nuevo sistema según ley 27.430 expresamente dispone, al menos en los delitos de evasiones –no los menciona en los otros lo que motivó un agitado debate en la Mesa Redonda celebrada en la AAEF el 8 de marzo de 2018 dónde se ventilaron las reformas de la ley 27.430 - que los umbrales constituyen “montos objetivos de punibilidad”, más allá de que, para algunos – ver, entre otros, Graciela N. Manonellas “Capítulo XIV Régimen Penal Tributario” en el libro “la Reforma Tributaria. Análisis de temas principales introducidos por la Ley N° 27.430”, obra conjunta dirigida por la Dra. Catalina García Vizcaíno. Editorial Información Jurídica, pág 409- y pese a que la ley expresamente así lo regule, continúe siendo un elemento del tipo.

Así, la elevación constante de los montos realizados por ley, sin actualización, implica una agitada discusión en los tribunales que había parecido zanjada pero que nuevos pronunciamientos judiciales motivaron la reapertura de esta controversia la que sólo podrá ser definida ante una nueva sentencia del Alto Tribunal cuya decisión no debe dilatarse más.

Motivadamente podemos asegurar que este debate se remonta al momento en que la Corte Suprema de Justicia de La Nación resuelve al caso “PALERO, Jorge Carlos s/recurso de casación” (Fallos: 330:4544), sentencia del 23 de octubre de 2007 dónde remitió al dictamen del Procurador.

En ese fallo, precisamente, se dejó sin efecto una condena por retenciones de los recursos de la seguridad social cuyo importe era superior a los cinco mil -\$ 5.000- pesos, pero menor a los diez mil -\$ 10.000- pesos, toda vez que la ley 26.063, en su art 13 había elevado las sumas que consideraba el ex art 9 de la Ley 24.769.

Allí, sin disidencias, el Tribunal hizo lugar al recurso extraordinario y aplicó la ley 26.063 prácticamente en forma automática, incluso cuando había sido sancionada durante el trámite del proceso.

Para decidir de esa forma, haciendo suyo el dictamen del Procurador Casal, con citas de los precedentes de Fallos 277:347; 281:297 y 321:3160, entendió que debía aplicarse el principio de ley penal más benigna ya que su efectos en materia penal "se operan de pleno derecho", es decir, aun sin petición de parte y que esa garantía es expresamente receptada por el art 2 del Código Penal y 75, inciso 22 de la Ley Fundamental mediante los Tratados Internacionales con jerarquía constitucional, tales como la Convención Americana sobre Derechos Humanos (art. 9) y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (art. 15).

Luego de este precedente, el Congreso de La Nación sanciona, el 22 de diciembre de 2011, la Ley 26.735 y eleva sustancialmente los montos de los diversos tipos penales que preveía la Ley 24.769.

Al ser así no había, en principio, mayores controversias sobre que los nuevos umbrales debían aplicarse retroactivamente, atento la doctrina “Palero” y máxime que, en éste precedente, se mantenían tres de los ministros que habían emitido su voto como eran los Dres. Ricardo Luis Lorenzetti; Elena I. Highton de Nolasco y Juan Carlos Maqueda.

Sin embargo, sorprendentemente, el Procurador General de la Nación, Esteban Righi, emitió la resolución 5 de 2012 el 8 de marzo de ese año, instruyendo a los fiscales a que se oponga a los pedidos de ley penal más benigna y recurriendo, en su caso y en todas las instancias posibles, aquéllas decisiones judiciales que apliquen la doctrina “Palero”.

Se apoyó, para fundar su tesis, en el hecho de que el legislador, al aumentar los montos en la ley 26.735, no persiguió desincriminar las conductas sino realizar meras actualizaciones sumado a que no se vislumbraba un cambio en la valoración social que implique aplicar la garantía citada, basándose en el mensaje de elevación al Congreso efectuado por el Poder Ejecutivo¹⁴.

Pese a ello, los tribunales de justicia, no lograron conmovirse ante el citado dictamen y las múltiples oposiciones que formulaban los fiscales, aplicando “Palero” a los casos concretos y resolviendo bajo los efectos de ley penal más benigna, aplicando retroactivamente la Ley 26.735.

El asunto llegó a la Casación Nacional siendo que las cuatro Salas juzgaron que la doctrina “Palero” era la apropiada.

En ese sentido, la Sala I en autos “Marchese, Hugo y otros s/ recurso de queja” (causa n° 16.739, reg. n° 20.526, del 11/12/2012) reiterada en “Aberasturi, Gregorio s/ recurso de casación” (causa n° 16.746, reg. n° 20.727, del 13/3/2013); “Ronzano, Mariano y otros/ recurso de casación” (causa n° 16.351, reg. n° 20.728, del 13/3/2013); “Berroni, Juan Pablo s/ recurso de casación” (causa n° 16.615, reg. n° 20.730, del 13/3/2013); “Bagnato, Mauricio José s/ recurso de casación” (causa n° 17.001, reg. n° 20.732, del 13/3/2013).

La Sala II en “Moschioni, Mario y otros s/recurso de casación” del 15/02/2013, reiterándolo en “Martini Goñi, Francisco Ignacio s/recurso de casación”, sentencia del 15/02/2013.

¹⁴En el mensaje de elevación del Poder Ejecutivo del proyecto que –con reformas- se convertiría más tarde en la ley 26.735 se sostuvo que el ajuste propuesto propiciaba "adecuar los importes mínimos exigidos para considerar verificada la condición objetiva de punibilidad, considerando el tiempo transcurrido desde su sanción. Ello con el fin de mantener una razonable proporción entre las distintas figuras típicas consideradas y la magnitud de la afectación del bien jurídico protegido en relación con el contenido del injusto de los diferentes delitos" (cf. Cámara de Diputados de la Nación, Sesiones Extraordinarias 2011, Orden del Día N° 6, pág. 4)

La Sala III en “Zini, Vicente Antonio y otros s/recurso de casación” del 28/09/2012; “García, Celso Aldo s/recurso de casación” del 20/02/2014; “Broadcast SA s/recurso de casación” del 30/08/2013; “Kaf SRL s/recurso de casación del 19/9/2013.

Finalmente, la Sala IV en “S., D. s/RECURSO DE CASACIÓN”, sentencia del 18/4/2012, pronunciándose en igual sentido en la causa 12.854 cuya carátula es “Legaspi, Adrián”, del 4 de abril de 2012.

Tenaces, los fiscales deducían continuos recursos extraordinarios por ante la Corte Suprema de Justicia de La Nación la que invariable y sostenidamente los declaraba inadmisibles, dejando firmes los decisorios que aplicaban el principio de ley benigna.

En esa dirección, podemos citar el caso “Soler, Diego s/recurso de casación” (S. 765. XLVIII, rta. el 18/2/2014), que declaró inadmisibles los recursos extraordinarios interpuestos por el Ministerio Público Fiscal y la querrela (AFIP-DGI) contra decisorios que habían aplicado la ley penal retroactiva nro 26.735 por elevación de montos.

Esta situación originó que la Procuración General del Tesoro desista de la instrucción a los fiscales, derogando la resolución 5 de 2012 mediante el dictado de una nueva, la 1467/2014, justificando en que había más de quinientos -500- recursos extraordinarios declarados inadmisibles, resultan ineficaz continuar con el debate¹⁵.

Pareciera, como expusimos en nuestro trabajo presentado en las XIII Jornadas de Derecho Penal Tributario organizadas por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales¹⁶ que la cuestión de la elevación de los umbrales y la ley benigna había quedado zanjada pero no fue así.

Sancionada la ley 27.430 que volvió a elevar los montos de diversos delitos, además de derogar la ley 24.769 reemplazando un régimen penal por otro, había cierto consenso en aplicar la doctrina “Palero” y la garantía de la benignidad a todos aquellos casos en que las nuevas sumas dejaban

¹⁵Al respecto ver la interesante crítica a la resolución 5 de 2012 y el comentario a la 1467/14 que formula Diego Goldman en su publicación de Revista de Pensamiento Penal – www.pensamientopenal.com.ar) titulado “La Procuración General y un retorno a la senda de la razón Algo más sobre delitos tributarios, aumento de montos dinerarios y aplicación retroactiva de la ley penal más benigna.

¹⁶Enrique Condorelli “Acerca del delito de apropiación indebida de los recursos de la seguridad social”, pág 195, Editorial Buyatti en el marco de las citadas Jornadas

fuera de reproche penal a las investigaciones y sentencias no firmes en curso¹⁷.

Maguer, el Procurador que había emitido la Resolución 1467/14, renovó el criterio de la Res. 5/2012 y dictó la Resolución 8 de 2018 el día 21 de febrero del corriente dónde retomó la tesitura relativa a que los fiscales se opongán a la aplicación de la garantía constitucional a la que venimos aludiendo.

De este modo se renovó y agitó la controversia en los diversos tribunales del país.

Y esto generó aún mas ebullición por dos actuales decisiones judiciales que acogieron el planteo de la instrucción general 8 de 2018, rechazando la aplicación de la ley penal más benigna.

Así, la Sala III de la Casación Penal, con votos de los Dres. Carlos A. Mahiques y Eduardo R. Riggi en “Galleti, Carlos Antonio y otros S/recurso de Casación” (causa n° 510003143/200/CFC1) sentencia del 28 de junio de 2018, postuló que *“la modificación del umbral mínimo de punibilidad adoptado por el Congreso Nacional para este tipo de conductas, no se ha pretendido expresar un cambio en la valoración del comportamiento reprimido en el artículo 1 de la ley 24.769, sino corregir de esta forma los efectos de la depreciación monetaria, a fin de mantener una política criminal homogénea en el tiempo, en línea con aquella valoración original a la que se orientó el dictado de las leyes que precedieron a este nuevo régimen”*¹⁸.

Por su parte, la Procuración ante la Corte Suprema de Justicia dictaminó en la causa “Gastón J F y Leonardo JA s/Evasión simple tributara”, el 18 de octubre de 2018, postulando que había que acoger el Recurso de Queja deducido por el Ministerio Público Fiscal contra la decisión de la inadmisibilidad del Recurso Extraordinario promovido contra una sentencia de la Sala IV de la Cámara Federal de Casación Nacional que, por su parte, había declarado inadmisibile el recurso de

17 Recuérdese que la ley penal más benigna no aplica a sentencias firmes, pasadas en autoridad de cosa juzgada. Al respecto, ver la sentencia de la Sala IV de la Cámara Federal de Casación Penal el 21 de diciembre de 2012 en la causa N° 15.758 "SORIA, Carlos Antonio s/ recurso de revisión", Registro 2542/12 dónde, con citas de precedentes de la CSJN, rechazó el pedido por condenas firmes de evasiones. Para más, ver la doctrina en el considerando 14 del fallo de la CSJN en “Recurso de Hecho deducido por la defensa de BIGNONE, Benito Antonio y otro s/recurso extraordinario”, sentencia del 3 de mayo de 2017.

¹⁸ En análogo sentido se había expedido el titular del juzgado en lo penal económico nro 5 in re “Quick Services SA y otros s/infracción ley 24.769”, sentencia del 26 de marzo de 2018.

casación suscitado contra la decisión de la Sala B de la Cámara Federal de Córdoba quién había dictado el sobreseimiento por aplicación retroactiva de la ley 27.430 a períodos anteriores a su vigencia.

De esta forma, sostenidos por estos antecedentes, los fiscales y la AFIP en su rol de querellante promueven constantes recursos enderezados a criticar aquéllas sentencias que aplican la doctrina “Palero” y dictan sobreseimientos o recalificaciones de delitos en razón del monto.

Del otro lado, las Salas I y IV de la Cámara Federal de Casación Penal, han rechazado los recursos de casación articulados por los fiscales contra decisiones de ambas Salas de la Cámara en lo Penal Económico que han aplicado la ley penal más benigna, sobreseyendo a los imputados de los delitos de evasiones¹⁹.

La Sala II, declara mal concedidos los recursos interpuestos por el Ministerio Público Fiscal con sustento en la Resolución 8 de 2018 del Procurador dejando firme las decisiones de diversos tribunales inferiores que aplicaron la ley más benigna²⁰.

Esto impone la necesidad, a nuestro criterio urgente, de que el Alto Tribunal se pronuncie definitivamente y selle el asunto, aunque no por la vía del art 280 del Código Procesal Civil y Comercial de La Nación, herramienta que le permite declarar inadmisibles los recursos extraordinarios sin pronunciarse sobre el fondo sino, antes bien, sobre la aplicación del principio de ley penal más benigna.

Interpretamos que una oportunidad sería atender aquéllos remedios extraordinarios que se deduzcan contra sentencias de la Sala III de la Cámara Federal de Casación ya que ésta recepta la tesis de la no benignidad, para que de una vez por todas se expida sobre si la doctrina

¹⁹ La Sala I en la causa CPE 631/2017/1/CFC1, caratulada “Campanera, Juan Carlos s/recurso de casación”, del 7 de noviembre de 2018 y la IV en “Construcciones Málaga S.A.”, del 27 de septiembre de 2018.

²⁰ Sala II CFCP en la Causa N° FMZ 518/2017/CFC1 “Gambino Andrea María Leticia y otro s/ recurso de casación” del 19 de septiembre de 2018, dejando firme los sobreseimientos por ley penal más benigna dictado por la Sala “A” de la Cámara federal de Mendoza, haciendo lo propio en “Recurso Queja N° 1 - DENUNCIADO: JORAJURIA, JUAN CARLOS s/INFRACCION LEY 24.769”, fechada el mismo día, proveniente de la Sala “A” de la Cámara Federal de Córdoba y “Roraima SA y otro s/ recurso de casación” que veía de la Sala II de la Cámara Federal de San Martín, en 2 de agosto de 2018.

“Palero” continúa vigente, evitando así un dispendio de actividad administrativa y jurisdiccional e inseguridad jurídica que está provocando esta situación.

IV.- Nuestra opinión sobre el posible pronunciamiento de la Corte Suprema en materia de la ley penal más benigna.

Expuesta la problemática de la actualización de los montos según la Ley 27.430 y planteada la inmediata necesidad de que la Corte Suprema se expida sobre el tópico, nos atrevemos a sostener que ésta ratificará la doctrina “Palero” y sostendrá la aplicación de la ley penal más benigna.

Así lo aseguramos por diversos motivos.

En efecto, en “Palero” el Tribunal, remitiéndose al dictamen de la Procuración, revolió sin disidencias a favor de la aplicación retroactiva por elevación de montos y, en la actualidad, tres de los cinco ministros que intervinieron en esa causa se encuentran en el ejercicio, como lo son los Dres Ricardo Luis Lorenzetti; Elena I. Highton de Nolasco y Juan Carlos Maqueda.

No hay ningún motivo para pensar que variarán su criterio, máxime cuando en el precedente citado aplicaron derechamente y sin cortapisas la doctrina de Fallos 277:347; 281:297 y 321:3160 que establece que la ley benigna aplica de pleno derecho y que ésta es un desprendimiento del art 2 del Código Penal y de los Tratados Internacionales tales como la Convención Americana sobre Derechos Humanos (art. 9) y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (art. 15).

Para más, si los Dres. Horacio Rosati y Carlos Rosenkrantz votaran en disidencia, el posible fallo sería 3 votos a 2 a favor de la ley penal más benigna debido a lo expuesto en el apartado anterior.

Pero ni siquiera eso ocurrirá ya que ambos se pronunciaron en un tema harto sensible a favor de la benignidad en un delito de lesa humanidad.

Así, la actual composición del Alto Tribunal se expidió sobre la aplicación retroactiva de la ley penal en la causa 1574/2014RH 1 caratulada “Recurso de Hecho deducido por la defensa de BIGNONE, Benito Antonio y otro s/recurso extraordinario” el pasado 3 de mayo de 2017, dónde se

debatía la procedencia de la ley 24.390 (conocida como 2 x 1), que estuvo vigente entre los años 1994 y 2001, hoy derogada y en un delito de lesa humanidad que ha sido calificado como “delito permanente”.

Allí desterró uno de los argumentos que viene sosteniendo la Sala III de la Casación Federal como la Procuración en la resolución 8 de 2018 y en el dictamen, fechado el 18 de octubre de 2018, del caso “Gastón J F y Leonardo JA s/Evasión simple tributara” relativo a que la elevación de montos no aplica como fundamento de ley benigna en atención a que no existió un cambio en la valoración social de la conducta y que se trata de meras actualizaciones sin que el reproche de la comunidad haya mutado.

La mayoría de la Corte –con votos de Rosatti y Rosenkrantz-, en “Bignone”, expresamente rechaza la pretensa relación entre la ley penal más benigna y la valoración social rechazando de plano este vínculo y sosteniendo que el mentado principio constitucional aplica “siempre”, conforme explícitamente lo dispone el art 2do del Código Penal²¹ y a todos los delitos, sin distinción alguna.

Además, se dejó sentado que el legislador no previó un régimen diferenciado que excluyera la aplicación de la ley penal más benigna a los delitos de lesa humanidad, ocurriendo lo mismo con la Ley 27.430 ya de su texto no se exhibe esta restricción y, resolver sin aplicación retroactiva, importaría tanto como inmiscuirse en una potestad que la Constitución Nacional otorgó al Poder Legislativo, corriéndose el riesgo de alterar la división de poderes²².

²¹ Art 2: Si la ley vigente al tiempo de cometerse el delito fuere distinta de la que exista al pronunciarse el fallo o en el tiempo intermedio, se aplicará siempre la más benigna. Si durante la condena se dictare una ley más benigna, la pena se limitará a la establecida por esa ley. En todos los casos del presente artículo, los efectos de la nueva ley se operarán de pleno derecho.

²² Es clarificador el voto de la Dra. Ledesma en el caso "Ronconi", resuelto por la Sala II de la Cámara Nacional de Casación Penal: "...el Ministerio Público Fiscal ha añadido un requisito de procedencia al principio de retroactividad de la ley más benigna (cambio de valoración social del hecho) que no se encuentra previsto convencional ni legalmente, extremo que no puede ser admitido, en tanto constituye una interpretación in malam parte sin sustento normativo. En efecto, la ley penal es clara al establecer

A ello se adhiere que ni el dictamen de la Procuración en “Gastón JF y Leonardo JA” ni la resolución 8 de 2018 agregan nuevos argumentos a las razones vertidas en Palero que impliquen apartarse de esa doctrina.

En este sentido, debe recordarse que los precedentes de la Corte son de aplicación prácticamente obligatoria en atención a la autoridad institucional que revisten sus fallos, en atención a su carácter de intérprete y salvaguarda final de los derechos y garantías consagrados en la Constitución Nacional (Fallos: 1:340; 33:162; 311:2478, entre otros), la que determina el deber de acatar su doctrina y resolver el supuesto sometido a examen en consecuencia (Fallos: 245:429; 252:186; 255:119; 270:335, entre muchos otros), siempre y cuando no se hubieran incorporado nuevos argumentos que la refuten.

Añadimos que, ante la duda de aplicar el principio, debe estarse a favor en virtud de lo expuesto en el considerando 11 de “Bignone” donde, con claridad, se ha establecido: *“Que aún si existiese alguna duda respecto de la aplicabilidad del art. 2º del Código Penal a delitos como el castigado por la sentencia cuya validez se discute en autos, esta debe resolverse en favor del imputado debido a que en el proceso interpretativo en materia penal debe acudirse a la norma más amplia, o a la interpretación más extensiva, cuando se trata de reconocer derechos protegidos e, inversamente, a la norma o a la interpretación más restringida cuando se trata de establecer restricciones permanentes al ejercicio de los derechos. Del principio de legalidad (art. 18 de la Constitución Nacional) se deriva la exigencia de resolver las dudas interpretativas en la forma más restrictiva dentro del límite semántico del texto legal, en consonancia con el principio político criminal que caracteriza al derecho penal como la última ratio del ordenamiento jurídico (conf. considerando 23 del voto de los jueces Highton de Nolasco y Maqueda en “Arriola”, Fallos: 332:1963)”*.

que “siempre” (art. 2, CP) debe aplicarse la norma posterior que resulte más beneficiosa. La categoría a la que alude el recurrente, “cambio en la valoración social del hecho”, constituye una creación pretoriana, motivo por el cual no se advierte ninguna justificación por la cual pueda ser invocada como un obstáculo para la procedencia del principio en estudio”.

Finalmente, somos de la idea que también aplica la jurisprudencia de Fallos 313: 1007 la que dispone que una ley, cuando no requiere esfuerzos de comprensión “*debe ser aplicada directamente con prescindencia de consideraciones ajenas al caso concreto*”.

De esta forma podemos colegir razonablemente que, si en una causa de delito permanente y de lesa humanidad el Máximo Tribunal falló a favor de la ley penal más benigna, utilizando esos fundamentos y sumado a la doctrina “Palero” no hay manera de concluir que resolverá sobre la retroactividad de la Ley 27.430 a delitos fiscales cometidos antes de su entrada en vigencia, lo que esperamos suceda cuanto antes.

V.- Sobre la constitucionalidad de la UVT. Aplicación retroactiva y a futuro.

Resuelta la cuestión inherente a si los montos establecidos por ley quedan actualizados automáticamente y si es pasible de aplicación el principio constitucional de la ley penal más benigna, es el turno de adentrarnos a establecer el aspecto relativo al momento en que se plasme la Unidad de Valor Tributario, es decir examinar los efectos jurídicos de la ley que sancione el Congreso en uso de las facultades que le dispensan los arts 302 a 305 de la ley 27.430.

Recuérdese que, por efecto del art. 303 antes del 15 de septiembre de 2018 se tendría que haber establecido el índice de actualización y que, por el actual proyecto de ley de presupuesto su art 91 permite prorrogar esa obligación por un año, al 15 de septiembre de 2019.

El interrogante determinante es qué ocurrirá cuando efectivamente se materialice, por ley, el índice de actualización y, una vez sancionado si supera el test de constitucionalidad y si, además, podría aplicarse retroactivamente.

Para tratar de develarlo, hemos de formular una discriminación en títulos por separados de esta manera: a) Si cuando se sanciona la UVT es aplicable retroactivamente y b) Si resulta constitucional que el régimen penal tributario prevea un sistema de actualización.

a) Sobre la posible aplicación retroactiva de la UVT.

Nos preguntamos acerca de si es posible, cuando se dicte la Ley que establezca la Unidad de Valor Tributaria, que ésta aplique a los procesos, investigaciones, expedientes y sentencias no firmes que se encuentren en trámite como un desprendimiento de la garantía constitucional de ley penal más benigna.

En otras palabras, es viable que la actualización aplique hacia atrás cuando se sancione de manera de conseguir elevar los montos y, de esa forma, ¿alcanzar un sobreseimiento, absolucón o revocación de una condena cuando ésta no se haya firme?

Nos atrevemos a concluir que sí, que es posible.

Es que a poco de analizar la jurisprudencia de la Corte Suprema entendemos que el principio o garantía de la ley penal benigna aplica siempre, prácticamente en forma automática y objetivamente, haya o no variado la calificación social sobre el delito.

Este desenlace lo extraemos del estudio de diversos precedentes del Máximo Tribunal, en la medida que su composición se mantenga.

Veamos.

Primero, es importante dejar sentado que la garantía aludida aplica siempre que no se encuentre firme una sentencia y esto queda cubierto cuando no hay recurso posible.

No hay decisorio firme ni pasado en autoridad de cosa juzgada sino hasta tanto la Corte Suprema de La Nación, con independencia de su efecto, suspensivo o devolutivo, se expida sobre el último recurso posible.

Y esto lo puede hacer de dos formas: resolviendo el recurso extraordinario concedido por el tribunal superior de la causa que suele ser la Cámara de Casación Federal o bien rechazando el Recurso de Queja contra la decisión de un recurso extraordinario declarado previamente inadmisibile.

Hasta ese momento, el encartado tiene posibilidades de pedir la garantía de la ley penal más benigna.

Incluso, este último supuesto se verificó en el varias veces mencionado caso “Palero” dónde sus abogados defensores, luego de deducir el último recurso extraordinario presentaron, por fuera de éste, un escrito denunciando la existencia de una ley, la 26.063, más benigna en tanto elevaba lo montos de punibilidad.

Sentado ello, el Máximo Tribunal tiene dicho que las causas han de resolverse atendiendo a las circunstancias existentes al momento de dictar sentencia o resolver un asunto aunque éstas sean sobrevinientes²³.

Por eso, si un proceso se extiende hasta el dictado de la UVT podría invocarse esa actualización en forma inmediata a su sanción y con efectos retroactivos utilizando, además, de que la garantía de benignidad aplica de pleno derecho conforme la doctrina que dimana de Fallos 277:347; 281:297 y 321:3160.

Pero esta tesis que postulamos queda aún más reforzada con algunos de los considerandos formado por el voto de la mayoría en el ya citado “Bignone” –ver nota 16- dónde el Alto Tribunal de Justicia aplicó en forma literal el principio de la ley penal más benigna en el considerando 9no *“de acuerdo con el tenor literal del art. 2º del Código Penal, como ya se dijo, es indisputable que la solución más benigna debe aplicarse a todos los delitos, inclusive los de carácter permanente, sin distinciones...”*.

Además, este precedente dejó sentada distintas conclusiones que resultan, a nuestro juicio, sumamente trascendentes.

Una, medular, que estriba en que la mayoría de la CSJN, conformada por los jueces Highton de Nolasco, Rosenkrantz y Rosatti, desestimó un argumento que suelen utilizar los fiscales, la Procuración, el Organismo Recaudador en rol de querellante y alguna minoría de la jurisprudencia²⁴ relativo a que la garantía aplica en la medida que exista un cambio de valoración de la sociedad en repudiar determinadas conductas siendo que la actualización no constituye esa mutación sino que se trata, meramente, de sostener inalterable el valor de la moneda.

²³ Fallos 308:1489; 310:670; 311:787; 312:555; 313:701; 315:123; 324:3948; 327:2476, entre muchos otros.

²⁴ Por ejemplo la Sala III de la Cámara de Casación Federal en “Galletti” ya citado en este trabajo y el juzgado en lo penal económico nro 5 en fallos citados en la nota 17.

Este razonamiento, como dejamos expuesto en los acápites precedentes, fue enérgicamente refutado en el considerando 7: *“no puede considerarse adecuado el argumento del tribunal apelado según el cual la aplicación de una ley más benigna solicitada por el recurrente requiere un cambio en la valoración que la comunidad efectúa respecto de la conducta imputada, cambio que no se habría dado con la sanción de la ley 24.390. En primer lugar, en un estado democrático los cambios de valoraciones se documentan mediante la sanción de nuevas leyes de acuerdo con el procedimiento constitucional establecido”*.

Además, ratificó el criterio ya expuesto en el precedente “Cristalux” (Fallos: 329: 1053) según el cual la ley penal más benigna aplica indefectiblemente, sin condición ninguna, por el mero hecho de comparar una norma contra otra, plenamente, sin fraccionarla, ya que el uso del adverbio "siempre" en el texto del arto 2° del Código Penal da cuenta de la clara decisión del legislador respecto de la aplicabilidad universal del principio *“a todos los casos que no estuvieran explícitamente excluidos”*.

Igualmente, como desprendimiento que sostiene la posición que aquí postulamos, es determinante el considerando 14: *“según nuestro orden jurídico, las leyes penales intermedias promulgadas después de la comisión del delito pero derogadas y reemplazadas por otra ley antes de dictarse condena, se aplican retroactivamente cuando son más benignas, y tendrán ultraactividad cuando son intermedias, siempre que fueran más benignas que las posteriores”*.

Finalmente debe recordarse que, entre la duda acerca de si el principio bajo órbita de estudio aplica o no, debe resolverse siempre a favor del imputado debido a que en el proceso interpretativo en materia penal debe acudirse a la norma más amplia, o a la interpretación más extensiva, cuando se trata de reconocer derechos protegidos e, inversamente, a la norma o a la interpretación más restringida cuando se trata de establecer restricciones permanentes al ejercicio de los derechos y esto no es más que un desprendimiento de la regla de legalidad y defensa en juicio previsto en el art. 18 de la Constitución Nacional y que fuera puesto de relieve en el caso "Arriola", Fallos: 332:1963, emitido por el Tribunal Máximo.

Bajo esta orden de ideas, entonces, concluimos que cuando el Congreso de La Nación sancione la actualización ésta aplicara en forma inmediata hacia atrás, pudiéndose verificar si a los casos bajo trámite le impacta en forma directa, sea desincriminando la conducta por aplicación

del índice de actualización, sea recalificando los delitos de evasiones, impositivas o previsionales, de agravado a simple.

b) Sobre si resulta constitucional que el régimen penal tributario prevea un sistema de actualización.

Por fin, nos resta responder a la consigna respecto de si establecer un sistema de actualización de los montos, en la forma que lo hace el Título XI de la ley 27.430, se ajusta a los preceptos y cláusulas de la Constitución Nacional.

Repetimos que el art 302 crea la UVT como unidad de valor homogénea para establecer los parámetros monetarios del Régimen Penal Tributario.

Que el art 303 autoriza a que los UVT reemplacen los importes monetarios, siendo que el art 304 dispone que éstos se ajustarán anualmente de acuerdo a lo que disponga el INDEC y que el art 305 dispone que a los efectos de establecer la comisión del delito debe estarse al momento de su comisión.

Así, obsérvese que, prima facie, podría atacarse al sistema sobre la base que, de un lado, le permite al Poder Ejecutivo, vía INDEC, definir unos de los elementos de algunos de los delitos tributarios como lo es la fijación de un monto (evasiones tributarias y previsionales, apropiación y retención indebidas, aprovechamiento de subsidios, simulación dolosa de pago) lo que requeriría la intervención de un órgano, el Ejecutivo, ajeno al Congreso de La Nación, lesionando la garantía constitucional de “reserva de ley penal”, prevista en los arts 18, 19 y 75, incisos 12 y 22 de la Ley Fundamental.

Del otro, podría repudiárselo con sustento en que, al disponer, vía art 305, que el momento de consumación es el valor de la UVT vigente en el instante del delito se impediría argüir la garantía de ley más benigna prevista en los arts 2 del Cód Penal y en los Tratados Internacionales repetados por el inciso 22 del art 75 de la Carta Magna.

Ninguno de estos planteos, siempre en nuestra opinión, podrían prosperar, de manera que hemos de sostener la constitucionalidad de esta solución.

Lo justificamos en diversos precedentes de la Corte Federal.

Así, in re "Argenflora Sociedad en Comandita por Acciones - Argenflora Sociedad de Hecho s/ infr. ley 19.359", sentencia del 6 de mayo de 1997, causa A. 270. XXVII, se sostuvo que las variaciones de la ley extrapenal que complementa la "ley penal en blanco" no dan lugar a la aplicación de la regla de la ley más benigna, cuando ese complemento de la norma penal es un acto administrativo concebido ya por ella misma como de naturaleza eminentemente variable.

En tal sentido, las variantes reflejan circunstancias de hecho, cuya desaparición luego de cometido el delito, en nada influye sobre la punibilidad de éste.

Señaló también que, si se aplicara indiscriminadamente el principio de la retroactividad benigna del art. 2° del Código Penal importaría, respecto de estas leyes especiales, despojarlas a priori de toda eficacia, pues el ritmo vertiginoso con que se desenvuelve el proceso económico desactualizaría rápidamente las disposiciones anteriores que intentaban protegerlo.

Y es precisamente ello lo que ocurre con la UVT que tiene, como propósito, mantener indemne los vaivenes económicos y, para ello, no hay otra manera que fijar un índice de actualización que, además, viene autorizado por la propia Ley 27.430 que otorga esta facultad al Poder Ejecutivo.

Además, debe subrayarse que en los trabajos preparatorios del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, receptado en el inciso 22 del art 75 de la C.N., se contemplan las leyes especiales, temporales o de emergencia como supuestos en los cuales es posible no aplicar el principio de retroactividad de la ley penal más benigna siendo que estas excepciones resultan razonables en la medida en que, de otro modo, se despojaría a priori a esas leyes de toda eficacia, pues al ser concebidas para regular situaciones eminentemente variables quedarían desactualizadas

rápida­mente por disposiciones posteriores y por lo que resultarían inocuas para proteger el bien jurídico para el que fueron sancionadas 25.

Y esto último, asimismo, fue resaltado en “Argenflora”.

Para más, el Tribunal ha sostenido la validez de las leyes penales que confieren a la administración la facultad de integrar por medio de reglamentación algunos aspectos del tipo penal en razón de que en dicha materia, al igual que en otras formas de la actividad económica, por esencia movediza y proteica, resulta indispensable disponer de un instrumento ágil que pueda describir con rapidez conductas políticamente dañosas y, a la vez, desincriminarlas cuando dejaron de serlo, conforme lo expuesto en Fallos: 300:392.

En ese sentido cabe mencionar que también en los Fallos 218:324; 253:171 ha dicho que no se infringe la garantía del art. 18 de la C.N., cuando se completa la descripción de la figura punible por vía de reglamentación, dado que ello en manera alguna supone la atribución de la administración de una facultad indelegable del Poder Legislativo, que es quien ha establecido las penalidades aplicables.

Se trata, en cambio, del ejercicio legítimo de la potestad reglamentaria, en relación con el bien jurídico de las primeras (Fallo “Legumbres S.A. del 19-10-1989 (312:1920) sosteniendo “...*Que esta Corte ha interpretado de manera invariable que el art. 18 de la C.N. exige indisolublemente la doble precisión por la ley de los hechos punibles y las penas aplicables (Fallos: 204:359; 237:636; 254:315, 257:89, 301:395, 304:892 y 308:1224)*”.

Esto significa que el requisito constitucional se satisface con la exigencia de una norma previa que estipule, perfectamente, la conducta repudiable y la pena pudiéndose delegar, en el ejecutivo y en materia de dinámica económica algunos elementos que abastezcan la política legislativa clara y previamente establecida como ocurre con la UVT y la Ley 27.430 cuya misión es, otra vez, evitar dejar impunes aquéllas conductas delictivas por el mero hecho de la depreciación monetaria.

²⁵ Naciones Unidas, Asamblea General, decimoquinto período de sesiones, Documentos oficiales, Tercera Comisión, Nueva York, sesión 1011a, 3/11/1960, intervención del representante de Pakistán, pág. 162; del representante de la India, ibídem; de Noruega, pág. 163; sesión 1013a, 4/11/1960, intervención del representante del Reino Unido, pág. 174.

Del mismo modo nos parece ajustado, traer el precedente “Cerámica San Lorenzo I.C.S.A.” (Fallos 311:2453) en dónde, remitiéndose al dictamen del Procurador, la CSJN validó, en materia infraccional, la delegación que hizo el legislador al Poder Ejecutivo en la medida que la norma –en el caso la Ley 20.680- describió adecuadamente el hecho punible y la condena más autorizó a aquél ha completar el tipo en la medida que era evidente la necesidad de hacerlo atento la dinámica del proceso económico.

Completamos el fundamento sobre la constitucionalidad, con cita del precedente “Bruno Hnos” (Fallos 315.923) y "Caja de Crédito Díaz Vélez Coop Ltda" (319:2174), en donde resolvió que el monto nominal de la multa es susceptible de ser actualizado por depreciación monetaria por una cláusula de actualización creada por ley.

Concluimos, entonces, que la UVT es una perfecta norma penal en blanco toda vez que algunos de los delitos tributarios, para revisar su configuración, tendrán que estarse al índice de actualización que fije el INDEC, perteneciente al Poder Ejecutivo y al momento de la consumación, superando, de esta forma, el test de constitucionalidad que ha fijado los diversos precedentes del Alto Tribunal que hemos citado en este trabajo.

Sólo resta aguardar que, definitivamente, el Congreso de La Nación haga uso de las atribuciones que le confiere el art 303 de la ley 27.430 y, por fin, disponga la cantidad de UVT que requerirá cada delito.

VI.- Conclusiones.

Hemos de concluir, a la luz del presente trabajo, lo siguiente:

a.-) Que el Título XI de la Ley 27.430 crea la UVT, como recepción de la problemática que ha engendrado las constantes actualizaciones de los montos que cada delito tributario contempla y mecanismo para paliar ese déficit.

b.-) Que, en la medida que los montos no se actualicen por índice autorizado por el Congreso de La Nación, como ahora lo hacen los arts 303 a 304, y lo hagan directamente por ley –por ejemplo, como sucedió con las leyes 26.735 y 27.430- funcionará siempre la doctrina “Palero” y “Bignone” y, en consecuencia, debe aplicarse la garantía constitucional de ley penal más benigna.

c.-) Que la Corte Suprema de Justicia de La Nación, en los casos concretos de la Ley 27.430, ratificará la doctrina “Palero”.

d.-) Que, cuando se sancione el índice de actualización antes del 15 de septiembre de 2019 –art 91, ley de presupuesto ejercicio 2019- éste puede aplicar retroactivamente, conforme la doctrina del Alto Tribunal en “Bignone”.

e.-) Que, como norma penal en blanco que recepta los avatares de la dinámica económica y en la medida que se establece, con precisión, el hecho punible y la pena, el índice de actualización de la UVT en el régimen penal tributario no es inconstitucional.