

TÍTULO:	LEY PENAL MÁS BENIGNA EN LA LEY PENAL TRIBUTARIA Y PREVISIONAL
AUTOR/ES:	Tozzini, Gabriela I.; Pérez, Daniel G.
PUBLICACIÓN:	Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE)
TOMO/BOLETÍN:	XLIII
PÁGINA:	213
MES:	Marzo
AÑO:	2022
OTROS DATOS:	-

**GABRIELA I. TOZZINI  
DANIEL G. PÉREZ**

## LEY PENAL MÁS BENIGNA EN LA LEY PENAL TRIBUTARIA Y PREVISIONAL

### A PROPÓSITO DEL FALLO DE LA CSJN “VIDAL”<sup>(1)</sup>

*La Corte Suprema de Justicia se expide nuevamente acerca de la aplicación del principio de la ley penal más benigna. En la colaboración, los autores estudian el caso, el alcance y las recomendaciones de la sentencia al Ministerio Público Fiscal y a la AFIP.*

## **I - EL PRINCIPIO DE MAYOR BENIGNIDAD EN MATERIA PENAL**

El principio de ley penal más benigna se encuentra previsto expresamente en el artículo 2 del Código Penal, que establece:

*“Si la ley vigente al tiempo de cometerse el delito fuere distinta de la que exista al pronunciarse el fallo o en el tiempo intermedio, **se aplicará siempre** la más benigna.*

*Si durante la condena se dictare una ley más benigna, la pena se limitará a la establecida por esa ley. En todos los casos del presente artículo, **los efectos de la nueva ley se operarán de pleno derecho**” (el destacado me pertenece).*

Asimismo, dicho principio ha sido receptado en diversos tratados internacionales sobre derechos humanos constitucionalizados en la reforma de 1994, que incorporó al texto de la Constitución Nacional el [artículo 75, inciso 22](#)), que enumera dichos tratados a los que asigna jerarquía constitucional.

Así, el artículo 9 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos consagra los principios de legalidad y retroactividad en materia penal estableciendo:

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

Por su parte, el artículo 11 de la Declaración Universal de Derechos Humanos expresamente prevé, en su inciso 2):

*“Nadie será condenado por actos u omisiones que en el momento de cometerse no fueron delictivos según el derecho nacional o internacional. Tampoco se impondrá pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito”.*

A su vez, el inciso 1) del artículo 15 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos establece:

*“Nadie será condenado por actos u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el derecho nacional o internacional. Tampoco se impondrá pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito. Si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello”.*

Por su parte, la *Corte Suprema de Justicia de la Nación*, en su actual composición, ha aplicado este principio en materia penal tributaria y previsional al resolver en la causa “Palero, Jorge Carlos”<sup>(2)</sup>, el 23/10/2007. Y ha sostenido que tal como regula el Código Penal, su aplicación es operativa (conf. CSJN - Fallos: 277:347; 281:297; 321:3160). Ha superado su primera postura de negar aplicación del principio de ley penal más benigna en “Argenflora”<sup>(3)</sup> (1997 - Fallos: 320:763) y “Ayerza”<sup>(4)</sup> (1998 - Fallos: 321:824) (si bien con interesantes disidencias que aplican la ley penal más benigna), cuestión que queda zanjada a favor de la aplicación del criterio de mayor benignidad en “Cristalux”<sup>(5)</sup> (2006 - Fallos: 329:1053). La sentencia profundiza esta cuestión en el considerando 16.

En idéntico sentido, la *Cámara Federal de Casación Penal, Sala IV*, se expidió a favor de la aplicación del principio de ley penal más benigna a casos como el de autos, al resolver, en fecha 4/4/2012, en autos “Legaspi, Adrián Roberto y otro s/recurso de casación”<sup>(6)</sup>, donde, con el voto del doctor Borinsky, al que adhirió el doctor Hornos, se sostuvo, al aludir a la elevación de los montos de las figuras de los [artículos 1 y 2 de la ley 24769](#) por la [ley 26735](#), que “en tal sentido, entiendo que el presente resulta idéntico, en lo sustancial, al que fuera resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente ‘Palero, Jorge Carlos s/recurso de casación’ (P. 931. XCL., resuelto el 23/10/2007), motivo por el cual corresponde resolverlo de conformidad con el criterio sentado en esa oportunidad por el máximo tribunal de la República” y, transcribiendo las conclusiones del

Procurador General a las que la Corte se remitió al fallar, concluyó que *"de tal modo, en el caso sub examine deviene insoslayable la aplicación retroactiva de la ley más benigna (en el caso, la ley 24769 según los montos establecidos mediante la reforma de la ley 26735) tal como lo dispone el artículo 2 del CP, artículo 9 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y artículo 15 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos"*.

Idéntico criterio fue sostenido por la mencionada Sala IV de la Cámara Federal de Casación Penal, en autos "S., D. s/recurso de casación"<sup>(2)</sup> en fecha 18/4/2012 y "Porcel, Raúl s/recurso de casación"<sup>(8)</sup>, de fecha 29/2/2012.

Luego del dictado de la [resolución 5/2012](#) de la PGN, la Cámara Federal de Casación Penal se expidió en reiterados pronunciamientos, cuestión que quedó definida en la causa "Soler"<sup>(9)</sup> (2014), la que la CSJN dejó firme al aplicar el artículo 280 del CPCC.

Existen también numerosos precedentes de la aplicación del principio de ley penal más benigna en las Cámaras Federales de Apelaciones del país y de la Cámara en lo Penal Económico de la Ciudad de Buenos Aires.

## II - LA CUESTIÓN GENERADA LUEGO DE LA SANCIÓN DE LA NUEVA LEY PENAL TRIBUTARIA Y PREVISIONAL

Luego de la derogación de la [ley penal tributaria 24769](#) (BO: 15/1/1997) y modificaciones y el dictado del nuevo régimen penal tributario y previsional por la [ley 27430](#) (BO: 29/12/2017), al elevar los montos contenidos en la penalización, los imputados plantearon en todos los casos el principio de ley penal más benigna.

A vez, la Procuración General de la Nación (PGN), luego de la derogación de la resolución que impedía la aplicación del principio de ley penal más benigna por [resolución 5/2012](#), frente al aumento de los montos de la nueva ley 27430, volvió a dictar otra impidiendo, otra vez, la aplicación de tal principio. Lo plasmó en la [resolución 18/2018](#).

En ese marco, la judicialización por parte de fiscales, la AFIP como querellante y los imputados cuestionando los primeros e invocando los segundos, el principio de ley penal más benigna fue numerosísimo. La Cámara Federal de Casación Penal, en casi todas sus Salas, resolvió la aplicación del principio de mayor benignidad. Con excepción de la Sala III luego de modificar su integración, si bien con un voto disidente.

La cantidad de planteos en un sentido y en otro colapsó la justicia federal en lo penal en estos últimos años. En especial, frente a la postura de la PGN con el dictado de la resolución 18/2018 en la que dispuso la no aplicación del principio de mayor benignidad respecto de la nueva ley por considerar que no implicaba cambio alguno de la valoración penal de la conducta sino una mera actualización de los montos y porque además constituían, conforme dicha ley, condiciones objetivas de punibilidad, y por ello no implicaba modificaciones en los tipos penales.

Más allá de la cuestión central que la Corte define tal como afirma en el considerado 3 referida a *"la interpretación de la ley 27430 a la luz del principio de irretroactividad de la ley penal y de retroactividad de la ley penal más benigna para superar la situación de colapso suscitada ante semejante proliferación de la actividad recursiva y el interés de los diversos operadores del sistema de administración de justicia en el criterio que guíe la decisión de estas causas"*, en el caso "Vidal" -bajo comentario- deja cierto claroscuro en algunos aspectos y se expide en otras cuestiones que también merecen destacarse por la doctrina judicial que deja.

En efecto, este decisorio resuelve en muchos supuestos *obiter dictum* -más allá de la cuestión central indicada respecto de la aplicación del principio de ley penal más benigna en la penalización tributaria y previsional-.

## III - LOS OBITER DICTUM. DOCTRINAS QUE SURGEN DEL FALLO "VIDAL"

### 3.1. La sentencia de consenso sin disidencias ni votos en particular frente a la necesidad de una eficiente administración de justicia

La CSJN deja a salvo la excepcionalidad en el dictado de la presente sentencia de no fallar conforme a votos particulares de los ministros por la importancia y gravedad de la cuestión al haber generado un verdadero colapso judicial con trascendencia institucional. Así, en el considerando 3, afirma:

*"Tal respuesta institucional, a adoptarse mediante la presente sentencia, es el fruto de una decisión consensuada entre los ministros que integran esta Corte. La obtención de tal consenso, en aras del elevado propósito de poner fin a una controversia de indudable trascendencia institucional, determina que quienes la suscriben lo hagan sin perjuicio de las apreciaciones que pudieran haber formulado en otros precedentes sobre determinados aspectos de las cuestiones debatidas. Esta sentencia constituye, por lo tanto, el corolario de un prolongado y fecundo debate entre los miembros de este tribunal que, en pos de dar una respuesta institucional a una controversia de inusitadas características, han dado prioridad a los puntos de coincidencia en cuanto a la ponderación de los resultados para lograr la seguridad jurídica en favor de una eficaz y eficiente administración de justicia que garantice al justiciable los derechos constitucionales comprometidos, que es la más alta función que le cabe a la Corte Suprema siguiendo los lineamientos fijados en el Preámbulo de la Constitución Nacional (conf. Fallos: 329:5913 'Massa'<sup>(10)</sup>, consids. 10 y 11)".*

### 3.2. ¿El ocaso de la casación? El llamado de atención a la Cámara Federal de Casación Penal. Las funciones esenciales de dicha Cámara. El principio del máximo rendimiento de competencia

La Corte relata el origen de este colapso judicial, que pone en jaque la eficiente administración de justicia, generado por una de las Salas (la III) de la Cámara Federal de Casación Penal a partir de una sentencia del año 2018 ("Galetti")<sup>(11)</sup> en la que decidió no aplicar el principio de mayor benignidad luego del dictado de la nueva ley 27430, a diferencia de las demás Salas de dicha Cámara, en especial en función del que llama "el principio del máximo rendimiento de competencia". Así, afirma en el considerando 9:

*"A la luz del principio del máximo rendimiento de la competencia que detenta la Cámara Federal de Casación Penal en tanto tribunal intermedio que la obliga a garantizar que una eventual habilitación de la competencia federal de esta Corte Suprema solo tenga lugar, previo agotamiento de la propia en los términos expuestos, toda vez que fue creado para cimentar las condiciones necesarias para que el tribunal satisfaga el alto ministerio que le ha sido confiado sea porque ante aquella pueden encontrar las partes la reparación de los perjuicios irrogados en instancias anteriores, sin necesidad de recurrir a esta sede, sea*

*porque el objeto a revisar ya sería un producto seguramente más elaborado (Fallos: 328:1108 'Di Nunzio' consid. 8 y 10 con cita de Fallos: 318:514 'Giroldi' (12)).*

Y en el considerando 10:

*"Que, con el fin de agotar el examen de lo actuado en sede casatoria, no puede dejar de señalarse -a luz de lo expuesto en el consid. 8- que la misma obligación pesaba -y subsiste a la fecha- sobre todas y cada una de las salas de ese tribunal intermedio ya que, más allá de que la Sala III resolvió el primer caso que inauguró esa jurisprudencia contradictoria..."*

En esa línea, en el considerando 3, sostiene:

*"Destacando además que no constituye un dato menor aclarar que la situación suscitada, según lo hasta aquí expuesto, tuvo origen en una circunstancial y temporaria mayoría que adquirió la conformación de la Sala III y que condujo a que una sala de la Cámara Federal de Casación Penal alterara -en forma unilateral- la 'uniformidad' que, aun frente a la relatividad que conlleva semejante afirmación, existía en la jurisprudencia del tribunal colegiado que integra en punto a cuál era la incidencia que, en relación al principio de aplicación retroactiva de la ley penal más benigna, tenía el aumento en los 'montos cuantitativos' de los delitos penales tributarios, en términos que dotaban de suficiente seguridad jurídica a los justiciables y al sistema de administración de justicia federal subordinado a su competencia".*

Indica que este consenso de la Cámara Federal de Casación Penal fue consecuencia del debido acatamiento al fallo de dicha Corte en "Palero" con cita a "Soler".

Claro resulta que conforme las palabras de la Corte tampoco importa darle un alcance diverso a la suba de tales montos en función de la naturaleza que se les asigne (elementos objetivos del tipo o condiciones objetivas de punibilidad). Aspecto que ampliaremos más adelante en el presente.

De este modo, la Corte denuncia la existencia de jurisprudencia contradictoria en la Cámara Federal de Casación Penal, tribunal que justamente se encuentra obligado a unificar los criterios de interpretación y, sin embargo, ninguna Sala lo hizo y continuó cada una con su propio criterio al resolver. Y así erige esta situación como uno de los supuestos de procedencia para la apertura de la vía extraordinaria. La Corte afirma, en el considerando 5:

*"Que, a esta altura, la Corte Suprema entiende necesario señalar que, a la luz de la reseña que antecede, la decisión del a quo aparece comprometida en un doble aspecto. Por una parte, en la medida en que no consideró alcanzado el supuesto de autos por el precedente 'Palero' y se excluye por esa vía al sub lite del alcance del principio constitucional de aplicación retroactiva de la ley penal más benigna. Por la otra, en tanto se adopta una decisión frente a la existencia de jurisprudencia contradictoria sobre el punto en el ámbito de un tribunal colegiado y pese a esa circunstancia, se opta por habilitar la vía extraordinaria federal con la consecuente intervención de esta Corte Suprema, cuando aquella debió ser resuelta con carácter previo a la enervación de la jurisdicción de este máximo tribunal".*

La Corte alerta acerca del incumplimiento por parte de la Cámara Federal de Casación Penal en todas sus Salas (no solamente respecto de la Sala III) de su función esencial de "evitar decisiones contradictorias" (consid. 7) al no haber impulsado el sometimiento a plenario de la cuestión y, por otra parte, la omisión de concederle al recurrente el recurso de inaplicabilidad de ley que planteó sumado a que se lo denegó con fundamento en ausencia de sentencia definitiva, y al conceder el recurso extraordinario lo hizo por la existencia de sentencia definitiva (consid. 8).

Para mayor detalle, puede leerse en el considerando 7: "Esa Cámara se reunirá en tribunal pleno: a) Para reglamentar su labor o la distribución de la labor de sus Salas; b) Para unificar la jurisprudencia de sus Salas o evitar sentencias contradictorias; c) Para fijar la interpretación de la ley aplicable al caso cuando la Cámara, a iniciativa de cualquiera de sus Salas, entendiera que es conveniente". Asimismo, que "la interpretación de la ley aceptada en una sentencia plenaria es de aplicación obligatoria para la Cámara, para los Tribunales Orales, Cámaras de Apelaciones y para todo otro órgano jurisdiccional que dependa de ella, sin perjuicio de que los jueces que no compartan su criterio dejen a salvo su opinión personal" y que "la doctrina sentada podrá modificarse solo por medio de una nueva sentencia plenaria".

Asimismo, en el considerando 8 afirma:

*"Lo así resuelto supuso un apartamiento de la regla fijada en Fallos: 328:1108 'Di Nunzio' (consid. 12) y la consecuente consagración de criterios contradictorios entre pronunciamientos sucesivamente dictados en una misma causa, nada de lo cual se compadece con la adecuada prestación del servicio de justicia, ya que la coherencia, que determina la validez lógica de cualquier expresión significativa, es particularmente exigible a los actos judiciales entre otras razones, para evitar la perplejidad de los litigantes (Fallos: 307:146; 327:608)". Y en el considerando 9: "Que, por las razones expuestas en los considerandos 6 a 8, el avance jurisdiccional en la concesión del recurso extraordinario federal -en las circunstancias referidas- no solo no analizó de modo suficientemente circunstanciada la apelación federal, sin referirse con precisión y de manera separada a cada uno de los distintos agravios presentados por cada uno de los recurrentes sino que, además, tuvo lugar sin que la Cámara Federal de Casación Penal dirimiera, con carácter previo y tal como correspondía, la divergencia suscitada en su propio seno.*

*Esto último, con el objetivo de que, dentro del ámbito de ese tribunal colegiado, se dictara la sentencia definitiva del tribunal superior de la causa que determinara el parecer uniforme de la máxima instancia federal del país".*

Pero a la vez, el Máximo Tribunal de la Nación pone en jaque la existencia misma de tribunales de casación en el marco del plexo constitucional argentino. Así lo afirma y fundamenta en especial en el considerando 5:

*"Ese modelo fue llamado a insertarse en un diseño constitucional como el argentino que es, estructuralmente, refractario a un recurso de casación de esas características porque responde a un paradigma constitucional que no admite un tribunal federal que unifique la interpretación de las leyes de derecho común y que hace inevitable la disparidad interpretativa en extensa medida. Ello atento a que la más fuerte y fundamental preocupación que revela el texto de nuestra Constitución Nacional es la de cuidar que por sobre la ley ordinaria conserve siempre su imperio la ley constitucional. Solo secundariamente debe admitirse la unificación interpretativa, en la medida en que la racionalidad republicana haga intolerable la arbitrariedad de lesiones muy groseras a la igualdad o a la corrección de interpretaciones carentes de fundamento (consid. 13)". Lo hace con cita al decisorio "Casal" (Fallos: 328:3329).*

### **3.3. La improcedencia de la intervención de la CSJN y su avocamiento frente al colapso jurisdiccional y la afectación de derechos y garantías constitucionales. Las cuestiones procesales en juego**

Como vimos, la Corte efectúa un durísimo llamado de atención frente al desgaste jurisdiccional por la inacción de la Cámara Federal de Casación Penal y el apartamiento a su jurisprudencia. En especial, por la violación de la tutela judicial efectiva que afecta los derechos y garantías del imputado y la seguridad jurídica, lo que resulta de gran importancia para su planteo en otras controversias.

Más allá de denunciar la situación en la que se encontraban los imputados -lo que asemeja en el relato a un juego de azar dependiendo su suerte (en el caso, el sobreseimiento o no por aplicación de la ley penal más benigna) de la Sala que le tocara-, sostuvo que la situación generada quitó la certeza y prontitud necesaria para el imputado en todo proceso penal. Así, en el considerando 10, afirma y fundamenta su avocamiento, el que no hubiera sido necesario si la Cámara Federal de Casación Penal hubiera cumplido con sus funciones:

*“Semejante proceder del máximo tribunal federal con competencia exclusivamente penal condujo -en definitiva y tal como surge del sub examine- a que la definición de la situación del contribuyente imputado, frente a la ley, quedara sometida al factor aleatorio de cuál de todas las salas resultaba desinsaculada para intervenir, ya sea en el recurso de casación interpuesto por esa parte o en el deducido por la acusadora, lo cual en nada contribuyó a la certeza y prontitud que -como directrices fundamentales del proceso penal- deben guiar la actividad jurisdiccional, según el tribunal viene destacando de modo constante ... Contrariamente a esos principios, lo actuado en esa instancia intermedia, solo condujo a transferirle a la Corte Suprema la controversia que tuvo exclusivo origen en su seno, desatendiendo que la intervención de este tribunal no tiene por finalidad dirimir discrepancias propias de un tribunal colegiado cuya división en salas -según ya se dijo- solo apunta, en el derecho argentino, al cúmulo de la labor judicial (Fallos: 249:22 ya citado)”.*

Así, la Corte se vio obligada a resolver esta cuestión vía el recurso extraordinario, tal como se desprende del considerando 12:

*“Solo el Tribunal podría disipar esa incertidumbre al fijar una posición que resuelva definitivamente el punto federal comprometido dentro de su misión de ‘afianzar una pauta jurisprudencial que contribuya a fortalecer la seguridad jurídica y de tal modo evite situaciones potencialmente frustratorias de derechos constitucionales, máxime si las formas a que deben ajustarse los procesos han de ser sopesadas en relación al fin último al que estos se enderezan, o sea, contribuir a la más efectiva realización del derecho’ (Fallos: 328:1108 ‘Di Nunzio’, consid. 9)”.*

De este modo, la Corte relaciona esta problemática también con la exigencia de la garantía del plazo razonable que se desarrolla en el punto siguiente.

### 3.4. El principio de plazo razonable

Este principio, contemplado en los artículos 8 de la Convención Americana de derechos Humanos y 75, inciso 22), de la CN, ya lo adelanta la CSJN en la causa “Farina” (2019 - Fallos: 342:2344) que cita. En efecto, afirma:

*“Es menester tener presente que el derecho del imputado a ser juzgado en plazo razonable no solo es un corolario del derecho de defensa en juicio (art. 18, CN -derivado del speedy trial de la enmienda VI de la Constitución de los Estados Unidos de Norteamérica-) y, en definitiva, del principio de inocencia plasmado en la Constitución Nacional (art. 18 citado), sino que se encuentra también previsto expresamente en los tratados internacionales incorporados a la Constitución Nacional como parte del debido proceso legal y de la garantía de acceso a justicia [art. 8.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (en adelante, CADH) y art. 14.3 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, en función del art. 75, inc. 22), CN]”.*

En la causa “Vidal”, bajo comentario, lo reafirma en el considerando 11:

*“A tal fin, deviene imperioso que el superior tribunal de la causa ajuste su proceder para que el ejercicio de la vía -cualquiera fuere- que el ordenamiento jurídico contempla para superar las consecuencias disvaliosas que se derivan de la existencia de jurisprudencia contradictoria en el seno de un mismo tribunal colegiado, no se frustre haciendo valer exigencias no previstas en la ley ni tampoco criterios más restrictivos que los que rigen la habilitación de la vía extraordinaria. Y que, además, el mecanismo de toma de decisión sobre el criterio a seguir, brinde certeza y claridad en tiempo útil al justiciable y a todo el sistema de administración de justicia subordinado a ese tribunal colegiado, salvaguardando la habilitación de la competencia de la Corte Suprema hasta que recaiga decisión definitiva sobre la materia de convocatoria, con el fin de evitar situaciones como las del sub lite que solo condujeron a generar un desgaste jurisdiccional innecesario que en nada contribuye a la buena y pronta administración de justicia”.*

Y en el considerando 12:

*“A lo que se suma que la controversia involucra a cientos de contribuyentes cuya situación, frente a la garantía del plazo razonable de duración del proceso, podría verse ciertamente afectada teniendo en cuenta que algunos casos ya quedaron alcanzados por la reforma de la ley 26735 y ahora por la de la ley 27430 y que, además, no solo una solución como la señalada abarca autos apelados por los imputados que reconocen como tribunal de origen a la Sala III de la Cámara Federal de Casación Penal sino, también, los que provienen de todas las demás salas atento a la profusa actividad recursiva impulsada por el Ministerio Público Fiscal y a la que adhirió la Administración Federal de Ingresos Públicos, en función de lo referido en el considerado 3”.*

### 3.5. Las cuestiones hermenéuticas

En el considerando 17 genera doctrina en punto a criterios de interpretación de las leyes. Así, diferencia entre las palabras y opiniones vertidas por los legisladores con motivo del tratamiento de una ley, las que a su criterio no pueden tomarse como parámetro para su interpretación de “las explicaciones o aclaraciones de los miembros informantes de las comisiones de las Honorables Cámaras del Congreso (Fallos: 33:228; 100:51; 114:298; 115:186; 141:254; 328:4655; 329:3546 y 332:1704, entre otros) y los debates parlamentarios (Fallos: 114:298; 313:1333) que sí constituyen una valiosa herramienta para desentrañar la interpretación auténtica de una ley”.

A su vez, considera a tener en cuenta para la interpretación el mensaje de elevación del proyecto de ley por el PEN cuando ha sido aprobado sin cambios por el Congreso. Así, sostiene: “En tanto y en cuanto el cuerpo legislativo lo había aprobado manteniendo el texto del elevado por el Poder Ejecutivo Nacional (sentencia del 11/2/2020 en la causa ‘Liu, Cairong’, Fallos: 343:3, consid. 4, segundo párr.), supuesto este último que dista del que se configuró en el caso, según se considera a continuación”.

Se explaya en este punto con motivo de fundamentar que la ley 27430, a diferencia de la ley modificatoria que motivó la aplicación de la ley más benigna en “Palero”, no postula una actualización monetaria.

### 3.6. La realidad económica frente a la reserva de ley. La contradicción con el voto mayoritario en “Molinos”<sup>(13)</sup> (2021 - Fallos: 344:2175)

El decisorio bajo comentario hace referencia *obiter dicta* a la teoría de la realidad económica, y con gran sorpresa se advierte que al desarrollar dicha cuestión la doctrina que postula se aparta de la propia vertida en la causa “Molinos” de este mismo año 2021 y, en cambio, se acerca a la del voto en disidencia en dicha causa del ministro Rosenkrantz. Así, afirma, en el considerando 16, que por vía de interpretación no puede sustituirse a la ley:

*"Se suman conceptos que el tribunal en fecha cercana en el tiempo recordó -en materia netamente tributaria pero que, con mayor razón, son trasladables al ámbito de lo penal tributario- al señalar que sin desconocer la significativa importancia que tiene en esta materia el principio de la 'realidad económica', su aplicación no puede conducir a desvirtuar lo establecido específicamente por las normas legales que regula concretamente la realidad tributaria. Una conclusión contraria afectaría el principio de reserva o de legalidad ... supondría paralelamente un serio menoscabo al de seguridad jurídica ... e importaría prescindir de la 'necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria' ... (del dictamen de la señora Procuradora Fiscal al que remitió la Corte en su sentencia del 26/12/2019 en la causa CAF 39109/2014/3/RH2 'Transportadora de Energía SA c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo'<sup>(14)</sup>).*

*De allí que las razones esgrimidas por el a quo -y las partes acusadoras públicas- encuentran un límite insuperable precisamente en las decisiones de política criminal y económica adoptadas por el Congreso Nacional, plasmadas en la ley y cuya interpretación deben respetar los criterios de hermenéutica jurídica ampliamente desarrollados en la jurisprudencia del tribunal según han sido aquí ponderados, sin que corresponda al Poder Judicial sortear -por vía interpretativa- a ese cuerpo deliberativo en el mérito o conveniencia de las soluciones legislativas que adopta, circunscribiéndose su ámbito de apreciación al análisis de lo irrazonable, inicio o arbitrario (Fallos: 308:1361; 313:410; 318:1012; 340:1480, entre otros), nada de lo cual aparece comprometido en el sub lite".*

Este criterio se comparte ampliamente y fue justamente la crítica que se efectuó del fallo "Molinos"<sup>(15)</sup> por su enfoque contrario.

### 3.7. Fija el alcance del artículo 280 del CPCC

La Corte, al referirse al alcance del fallo "Soler" en el que aplica el artículo 280 del CPCC, define lo que a su criterio significa aplicar a una sentencia tal norma. Y al resolver deja aún en mayor grado de desamparo su utilización. Así, la Corte le quitó toda esperanza a la aplicación de esa norma. Sostiene al respecto:

*"Cabe poner de relieve -a fin de evitar interpretaciones erróneas acerca del alcance de los fallos de la Corte Suprema- que la desestimación de un recurso extraordinario mediante la aplicación de dicha norma no importa confirmar ni afirmar la justicia o el acierto de la decisión recurrida. En rigor, la conclusión que cabe extraer de un pronunciamiento fundado en el citado precepto legal, es que el recurso deducido no ha superado el examen de este tribunal encaminado a seleccionar los casos en los que entenderá, según las pautas establecidas al respecto en el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación (conf. Fallos: 330:496 y sus citas de Fallos: 322:3217; 323:86; 325:2431 y 2432; 327:5395 y 5448) conforme a las cuales la Corte, según su sana discreción, y con la sola invocación de esta norma, podrá rechazar el recurso extraordinario, por falta de agravio federal suficiente o cuando las cuestiones planteadas resultaren insustanciales o carentes de trascendencia".*

### 3.8. Las condiciones objetivas de punibilidad

La Corte aplica en "Vidal" el fallo "Palero". Y lo hace respecto de la ley 27430, que encuadra a los montos o umbrales de punición no como elementos objetivos del tipo sino como condiciones objetivas de punibilidad. Sin entrar a analizar dicha cuestión por considerarla ajena a la competencia de la instancia extraordinaria federal al ser cuestiones de derecho común. De este modo, afirma en el considerando 9:

*"Pues si se toma en cuenta que los estándares de la casación surgen de jurisprudencia contradictoria también con relación al nivel en que, dentro de la teoría del delito, cabe insertar a las 'condiciones objetivas de punibilidad' y las consecuencias que de ello se derivan, la significación del mentado proceder se veía aún más robustecida. Ello por cuanto las cuestiones de derecho común no pierden tal carácter, aun cuando se trate de interpretarlas en relación con una ley federal y, por ende, son materia ajena, como regla, a la instancia del artículo 14 de la ley 48 (Fallos: 307:1017 y su cita de Fallos: 256:256)".*

En este punto, queremos reafirmar algunas de las conclusiones y observaciones sobre la doctrina que emergen de este precedente del Alto Tribunal.

Sin dudas, y más allá de que el debate se ha centrado desde el punto de vista sustantivo en cuanto a la aplicación de la ley penal más benigna en el marco del régimen penal tributario y previsional, en realidad, subyace una discusión más concreta con énfasis en los montos o umbrales de punición conocidos y ubicados como condiciones objetivas de punibilidad.

En realidad, el problema se encuentra radicado en ese concepto. Si se resolviera ese conflicto, tal como ahora la Corte en forma enérgica ha resuelto la aplicación de la benignidad, descartando (entre otros temas) que la movilidad de los umbrales se deba a una actualización de montos -si bien deja en claro que si fuera así tampoco ello opera como un impedimento para su aplicación-, distintos serían los horizontes futuros.

En la reseña que prepara la Secretaria de Jurisprudencia de la misma CSJN<sup>(16)</sup> se pueden observar los principales argumentos que se entienden centrales en la factura del fallo y, por ello, la intención de la Corte en "Vidal".

En uno de los párrafos destacados de dicho resumen analítico se expresa:

*"Sostuvo que lo expuesto hubiera obligado a declarar la nulidad del auto de concesión no solo por falta de fundamentación sino también por falta de agotamiento de la competencia propia de un tribunal intermedio. Sin embargo, ello generaría que cientos de casos quedaran expuestos a una significativa demora, con la agravante de que se prolongaría la incertidumbre jurídica ya existente en torno a la aplicación del principio de irretroactividad de la ley penal y retroactividad de la ley penal más benigna, a la luz de la reforma introducida por la ley 27430, en lo específicamente relativo a la elevación de los 'montos cuantitativos' en cuestión.*

*Por ello, se pronunció sobre esa cuestión y destacó que es inherente a la función constitucional propia del tribunal que, cuando ejerce la jurisdicción que la Constitución y las leyes le confieren, imponga a todos los tribunales, nacionales y provinciales, la obligación de respetar y acatar la doctrina constitucional plasmada en sus decisiones, al punto que a ninguna autoridad le esté permitido desconocerlas, en tanto con ello se contribuye a la tranquilidad pública, la paz social y la estabilidad de las instituciones...".*

Queda suficientemente claro que la intención (y necesidad) del Alto Tribunal se sitúa en convertir a la doctrina de "Vidal" en única, absoluta y definitiva, respecto de la aplicación de la ley penal más benigna en el marco de (por lo menos) la ley 27430.

La misma Corte operó en consecuencia en fecha 28/10/2021. En un total de veintitrés causas, aplicó a todos los casos el principio de mayor benignidad (*mutatis mutandi*) y en lo pertinente, las cuestiones planteadas resultan de la misma naturaleza. Así, dejó sin efecto las sentencias apeladas y ordenó la remisión para el dictado de una nueva con arreglo a lo establecido en "Vidal". Las causas a las que hacemos mención son: (i) con encabezamiento en "Leiggenger, Carlos Eduardo s/Incidente Recurso Extraordinario (FRO 5419/2014/T01/1/) y otros", dispone la aplicación en otras diecisiete causas; (ii) "Trust Technology SA; (iii) "Isso, Claudio Fabián"; (iv) "Gaspar, Juan Pablo s/recurso de hecho"; (v) "Diwan, Ariel s/incidente falta de acción"; (vi) "Ferrero,

Gastón Javier y otro s/evasión simple tributaria” y “Galetti, Carlos Antonio y otros s/apropiación indebida de recursos de la seguridad social”. También lo hizo respecto de nuevas causas en fechas posteriores.

Respecto de “Galetti” (CSJN - 28/10/2021, al que la Corte ordena su remisión para el dictado de una nueva sentencia en relación con lo establecido en “Vidal”, fue nombrado en forma específica en los considerandos de la sentencia y, en resumidas cuentas, fue el que desatara todo aquello que la Sala III en su especial conformación hiciera mover la maquinaria judicial para llegar al fallo que estamos analizando.

Por ello, nos parece oportuno destacar algunos párrafos al análisis del mismo, por su trascendencia posterior.

“Galetti” se refiere al mismo ilícito que “Palero”. La Sala III de la Cámara Federal de Casación Penal desestimó la aplicación del precedente “Palero” y ocasionó todo lo actuado posteriormente.

Nos apresuramos a adelantarlos. La Cámara Federal de Casación Penal, en “Galetti”, cometió un grave error en la apreciación objetiva del tipo penal, más allá de la inconstitucionalidad de no aplicar el principio de mayor benignidad.

Sin dudas, la figura de la “apropiación indebida de tributos”, en lo referente a los recursos de la seguridad social, es una de las que más esfuerzos ha demandado (y demanda) a la magistratura. Es una de las que genera mayores problemas para la distinción entre el tipo penal y la tipicidad. Bien pueden observarse las alternativas de esta dificultad en el trabajo del doctor Marcos Grabivker.<sup>(17)</sup>

Para entender el error de tipo cometido, debemos hacer un resumen de los cambios operados en el tipo penal de este delito a través de los distintos textos de la ley penal tributaria y previsional.

La primera versión de la ley penal tributaria y previsional ([L. 23771](#)) deroga, por su artículo 19, al artículo 17 de la [ley 17250](#) y recepta la figura de la “retención indebida”, en su artículo 8, el que en realidad contenía las conductas omisivas respecto de la totalidad de los regímenes de retención y percepción, de la siguiente forma:

*“Será reprimido con prisión de dos a seis años, el agente de retención o de percepción que no depositare o mantuviere en su poder, total o parcialmente el tributo percibido o retenido, o los aportes y contribuciones retenidos, a los organismos nacionales de seguridad social conforme lo previsto en el artículo 3, después de vencidos los plazos en que debió ingresarlos. No se admitirá excusación basada en la falta de existencia de la retención o percepción cuando esta se encuentre documentada, registrada, contabilizada, comprobada o formalizada de cualquier modo”.*

La [ley 24769](#) modifica la estructura de los artículos relacionados con estas conductas omisivas, y dentro del Título II, denominado “Delitos relativos a los recursos de la seguridad social”, incluye a la apropiación indebida, dejándola, de esta forma, específicamente catalogada respecto de los tributos de la seguridad social y separándola de los restantes regímenes de retención y percepción típicamente impositivos.

Por su parte, la [ley 26063](#) (BO: 9/12/2005) provoca una modificación importante y deja plasmado el texto del artículo 9, el que no solamente contiene en el tipo el monto de condición objetiva de resultado<sup>(18)</sup>, elevada a \$ 10.000 por cada mes, en lugar de los \$ 5.000 que tenía el texto original, sino que también: (i) otorga mayor precisión en la calificación del tipo subjetivo, identificando, por un lado, a los empleadores, en su calidad de agentes de retención de los aportes que tienen como destino distintos subsistemas de la seguridad social y, por el otro, a diversos agentes de retención y percepción, por los distintos regímenes de percepción en la fuente que involucran a los tributos de la seguridad social; y (ii) hasta incorpora un párrafo mandatorio que no pertenece manifiestamente al tipo penal, sino que tiene como destino al organismo fiscal para que instrumente, a través de medios técnicos, la posibilidad de que los empleadores u otros responsables puedan ingresar las retenciones sobre aportes, independientemente de ingresar o no las contribuciones patronales. Pero en su tipo mantiene lo que estaba originalmente en el texto de la ley 24769 en cuanto al momento temporal de consumación en diez días hábiles.

El cambio es más pronunciado en el texto de la ley 27430. Así:

*“Art. 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...”.*

Esta breve recopilación de las distintas normas que, sucediéndose en el tiempo, han tratado las figuras de “retención indebida” tiene por principal objeto observar las importantes variaciones en la calificación del tipo objetivo-subjetivo. No se debe perder de vista, entonces, que la vacilante jurisprudencia ha tenido como principal motor los distintos cambios producidos.

Siguiendo a algunos autores, debemos tratar de no confundir, en momento alguno, al tipo con la tipicidad. El tipo penal es la descripción de un acto omisivo o comisivo, establecido como delito en el presupuesto jurídico de una ley penal. Los tipos penales son aquellos que describe el Código Penal y, en este caso, una ley penal especial: llámese la ley penal tributaria y previsional. Haciendo una pequeña recopilación en la evolución del tipo penal, podemos mencionar inicialmente a la etapa de la independencia del tipo (Beling, 1906)<sup>(19)</sup>, se decía que el tipo tiene un carácter puramente descriptivo y sin conexión con la conducta o con la antijuridicidad. Dice que el tipo es la descripción del delito, que señala sus elementos constitutivos en cada clase de delito sin hacer valoración alguna. En la etapa indiciaria, en la cual Binding critica la teoría de Beling, se sostiene que la tipicidad realiza una función indiciaria respecto de la antijuridicidad: la tipicidad de una conducta es indicio de antijuridicidad. Hasta estas etapas se explicaba y se entendía que el tipo era solo un esquema rector del delito, que estaba en el exterior y no era considerado como elemento. Un acto era típico y antijurídico. En la etapa de la *ratio essendi*<sup>(20)</sup>, se critica a la posición anterior (fundamentalmente, Mezger). Se dice que el tipo es la razón de ser de la antijuridicidad, el acto debe encajar en el tipo (marco externo del delito), por eso un acto ya no es típico y antijurídico, sino es típicamente antijurídico. Más modernamente, se entiende al tipo penal como un elemento inseparable y previo a la antijuridicidad que tiene como función la garantía de legalidad.

La tipicidad es la adecuación, el encaje, la subsunción del acto humano volitivo al tipo penal; si este acto se adecua, es indicio de que se está en presencia del delito (síntesis de la teoría de Bending). Sin adentrarse demasiado en las distintas posiciones y teorías respecto de la tipicidad, se podría decir que las funciones que suelen atribuírsele a la tipicidad son tres:

- a) *Garantista*: la tipicidad es expresión del principio de legalidad y da seguridad jurídica. Una conducta, por muy reprochable que parezca, sin el molde que da el legislador, sería un hecho atípico.
- b) *De motivación*: permite que el destinatario de la norma pueda conocer cuál es la conducta prohibida, de cuya realización debe abstenerse.

c) *Indiciaria*: la constatación de un acto típico no debe hacer presuponer que se trata de un acto antijurídico. La tipificación de una conducta comporta tan solo el indicio de que además puede ser antijurídica (anclaje necesario de la doctrina de Bending).

En la resolución del caso "Palero", el Alto Tribunal se vio "compelido"<sup>(21)</sup> a resolver el tema desde el principio constitucional de la "ley penal más benigna", en tanto la sentencia de la Sala III de la Cámara Federal de Casación Penal databa del 23/3/2005, cerca de nueve meses antes de la reforma producida por la ley 26063.

En tal sentido, vino a expresar el dictamen de la PGN:

*"Advierto que tal como lo reclaman los recurrentes, la ley 26063, sancionada el 9 de noviembre de 2005 y publicada el 9 de diciembre siguiente ha introducido una importante modificación en la descripción típica del artículo 9 de la ley 24769 ... De ello se deriva que resulta imperativo examinar si las conductas juzgadas pueden seguir siendo consideradas merecedoras de reproche penal ... También ha puntualizado V.E. que los efectos de la benignidad normativa en materia penal 'se operan de pleno derecho', es decir sin petición de parte (Fallos: 277:347; 281:297 y 321:3160)".*

No se tuvo oportunidad de entrar en lo profundo del debate, el que seguramente en varios aspectos se iba a dar. La Cámara Federal de Casación Penal había sostenido, a través de los votos de los doctores Riggi y Tragant, que *"la ley presupone que una vez comprobado el pago de los sueldos a su personal, el empleador ha retenido (porque es su obligación) la suma correspondiente al aporte al sistema de seguridad social y así se considera que se ha operado un incumplimiento y una apropiación indebida de fondos ajenos..."*.

Pero sí hay algo muy importante que puede destacarse de dicho fallo y que, seguramente, repercutió en el tratamiento de muchos casos posteriores: es que destaca en el párrafo que antes transcribíamos que la ley 26063 ha introducido *"una importante modificación en la descripción típica del artículo 9 de la ley 24769"*.

Lo que la Cámara Federal de Casación Penal no advirtió en el caso "Galetti" (y otros) fue el cambio de tipo, más allá de los umbrales cuantitativos. El factor temporal del tipo cambió sustantivamente. De diez días hábiles pasó a treinta días corridos. Esta adecuación del tipo, obviamente, no pudo adjudicarse a una mecánica de actualización, como lo vio con la condición objetiva.

Por ello, decimos que "Galetti" generó una discusión a la que le faltaba un análisis depurado del tipo penal. El ilícito establecido en el artículo 7 del nuevo texto del régimen penal tributario tiene un cambio fundamental del tipo, y esto debió haber sido advertido por la Cámara Federal de Casación Penal, más allá del umbral cuantitativo.

Por ello, quizás el debate no está terminado. Hay uno más profundo, respecto de la consideración del tipo penal: si el umbral cuantitativo debe ser un elemento del tipo o una condición objetiva, tal cual la describe la abundante doctrina y como también se afirma en "Vidal".

Seguramente, el autor de un delito enmarcado en el régimen penal tributario por acción y omisión conoce el tipo penal y está anticipado que su obrar, más allá de ciertos límites o umbrales cuantitativos, puede desencadenar su actuar delictuoso, con lo cual -seguramente- existe una adecuación de su conducta al tipo penal.

Más allá de estas consideraciones, la Corte, en "Vidal", aplica el principio de mayor benignidad aun en el supuesto de que el umbral cuantitativo se sitúe como condición objetiva de punibilidad.

### **3.9. La doctrina del debido acatamiento de los fallos de la CSJN (su incumplimiento sin fundamento, un supuesto de procedencia del RE)**

La CSJN lo aplicó en "Farina" (2019) -decisorio que cita en "Vidal"- . Así, afirmó:

*"En ese marco, las sentencias del tribunal cívico nacional deben ser lealmente acatadas tanto por las partes como por los organismos jurisdiccionales que intervienen en las causas (Fallos: 312:2187 y sus citas, énfasis agregado), principio que se basa primariamente en la estabilidad propia de toda resolución firme pero, además, en la supremacía del tribunal (art. 108 citado) que ha sido reconocida por la ley desde los albores de la organización nacional, garantizando la intangibilidad de sus decisiones por medio de la facultad de imponer directamente su cumplimiento a los jueces locales -art. 16, apartado final, ley 48- (Fallos: 325:2723). En esa línea, recientemente el Tribunal consideró procedente el recurso extraordinario interpuesto por encontrarse en juego 'el leal acatamiento de un fallo anterior del tribunal recaído en la presente causa' (Fallos: 339:1493 'Carrera' y sus citas) ... Ello, por cuanto resulta incuestionable la autoridad definitiva que tiene la interpretación de la Constitución Nacional por parte de la Corte Suprema, cuyo leal acatamiento es indispensable para la tranquilidad pública, la paz social y la estabilidad de las instituciones (Fallos: 212:51, 160 y 251; 321:2114).*

*En consecuencia, si bien es cierto que la Corte Suprema solo decide en los procesos concretos que le son sometidos, los jueces deben -aun frente a la inexistencia de una norma en tal sentido- conformar sus decisiones a las sentencias de este Tribunal dictadas en casos similares (Fallos: 307:1094; 312:2007; 316:221; 318:2060; 319:699; 321:2294), obligación esta que se sustenta en la responsabilidad institucional que le corresponde a la Corte como titular del Departamento Judicial del Gobierno Federal (art. 108, CN), los principios de igualdad y seguridad jurídica, así como razones de celeridad y economía procesal que hacen conveniente evitar todo dispendio de actividad jurisdiccional (conf. doctrina de Fallos: 25:364; 212:51 y 160; 311:1644 y 2004; 318:2103; 320:1660; 321:3201 y sus citas).*

*En definitiva, en virtud de los altos fundamentos constitucionales involucrados, si las sentencias de los tribunales se apartan de los precedentes de la Corte sin aportar nuevos argumentos que justifiquen modificar la posición sentada por el tribunal, carecen de fundamento (Fallos: 307:1094)".*

En efecto, en "Vidal" lo reiteró en dos considerandos: al advertir en el caso el apartamiento de la Sala III de la Cámara Federal de Casación Penal del precedente "Palero" (Fallos: 330:4544) de la CSJN, lo que indica que no se modificó tampoco en "Soler" cuando dicha Corte aplicó el artículo 280 del CPCC (consid. 4), y cuando indica la omisión de la Cámara Federal de Casación Penal al afirmar: *"...tuvo lugar sin que la Cámara Federal de Casación Penal dirimiera, con carácter previo y tal como correspondía, la divergencia suscitada en su propio seno. Esto último, con el objetivo de que, dentro del ámbito de ese tribunal colegiado, se dictara la sentencia definitiva del tribunal superior de la causa que determinara el parecer uniforme de la máxima instancia federal del país -con competencia exclusivamente penal- en dos aspectos. El primero, respecto a las razones invocadas por la Sala III para excluir las modificaciones que introdujo la ley 27430 en lo que aquí compete, del alcance del precedente "Palero" (Fallos: 330:4544, sentencia del 23/10/2007), cuyo leal acatamiento había tenido lugar no solo en los casos alcanzados por las modificaciones ponderadas en ese precedente sino incluso, con posterioridad, por las de la ley 26735. El segundo, con relación a si el fundamento del auto apelado aconsejaba someter a consideración de la Corte Suprema un apartamiento de su propio precedente"* (consid. 9).

Y en el considerando 13, cuando dispone que el apartamiento de los precedentes de la CSJN indica la procedencia del recurso extraordinario. Así afirma: *"Sumado a que el caso también compromete el contenido y alcance de normas de carácter federal en materia penal tributaria y el apartamiento de la autoridad institucional del precedente "Palero"*. Lo que profundiza en el

considerando 14, indicando que el apartamiento es sin fundamento bastante: "Que a la luz de lo expuesto, circunscripta la habilitación de la instancia a un pronunciamiento sobre la exclusión que, respecto del principio constitucional de aplicación retroactiva de la ley penal más benigna, hizo el a quo en relación a la elevación de los 'montos cuantitativos' de los delitos penales tributarios dispuesta por la ley 27430, ello conduce a valorar no solo las razones por las cuales no se consideró alcanzada la solución del sub lite por el precedente 'Palero' sino también si las esgrimidas para propiciar un parecer diverso con lo allí resuelto tienen sustento suficiente". Y finalmente, en el considerando 15, al indicar que "el único argumento -mayoritario- que se infiere del auto apelado para obviar la aplicación del precedente 'Palero' al sub lite -el de la "actualización monetaria"- remite al que hizo valer el señor Procurador General de la Nación interino en esta instancia, al dictaminar en la causa "Ferrero, Gastón Javier y otro s/evasión simple tributaria" (FCB 12000093/2012/1/1/RH2) recogiendo la postura del Ministerio Público Fiscal en la resolución PGN 18/2018 que -a su turno- se remonta a la de la resolución PGN 5/2012, con sustento en lo cual fueron mantenidos los cientos de recursos de hecho presentados por los fiscales intervinientes en la instancia de grado, de las distintas jurisdicciones federales de todo el país, en posición a la que adscribió la Administración Federal de Ingresos Públicos en sus quejas, tal como se señaló en el considerando 3".

Con cita a su decisorio "Farina" resuelve:

*"Es inherente a la función constitucional propia de este tribunal que, cuando ejerce la jurisdicción que la Constitución y las leyes le confieren, imponga a todos los tribunales, nacionales y provinciales, la obligación de respetar y acatar la doctrina constitucional plasmada en sus decisiones (cfr. Fallos: 332:2425), al punto que a ninguna autoridad le esté permitido desconocerlas (Fallos: 327:5106; 328:175 y 325:2723), en tanto con ello se contribuye a la tranquilidad pública, la paz social y la estabilidad de las instituciones (Fallos: 212:51, 160 y 251; 321:2114).*

*Asimismo, la autoridad institucional de los precedentes de la Corte Suprema, fundada en su condición de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia (Fallos: 307:1094; 319:2061; 320:1660; 325:1227; 331:162; 337:47 y 339:1077, entre muchos otros) da lugar a que en oportunidad de fallar casos sustancialmente análogos, sus conclusiones sean debidamente consideradas y consecuentemente seguidas por los tribunales inferiores (Fallos: 341:570; 342:533, etc.).*

*Por ende, si bien es cierto que la Corte Suprema solo decide en los procesos concretos que le son sometidos, los jueces deben -aun frente a la inexistencia de una norma en tal sentido- conformar sus decisiones a las sentencias de este tribunal dictadas en casos similares (Fallos: 307:1094; 312:2007; 316:221; 318:2060; 319:699; 321:2294), obligación esta que se sustenta en la responsabilidad institucional que le corresponde a la Corte como titular del Departamento Judicial del Gobierno Federal (art. 108, CN), los principios de igualdad y seguridad jurídica, así como razones de celeridad y economía procesal que hacen conveniente evitar todo dispendio de actividad jurisdiccional (conf. doctrina de Fallos: 25:364; 212:51 y 160; 311:1644 y 2004; 318:2103; 320:1660; 321:3201 y sus citas).*

*En virtud de lo cual, si las sentencias de los tribunales se apartan de los precedentes de la Corte sin aportar nuevos y fundados argumentos que justifiquen no aplicar al caso la posición sentada por el tribunal, carecen de fundamento (Fallos: 307:1094) salvo que se invoquen circunstancias de hecho con base a las cuales se fijan distinciones entre los fallos que se invocan como contradictorios (conf. mutatis mutandis Fallos: 226:290; 227:291 y 349; 228:183 y 331; 230:27 y 152; 231:432 y 242:516)".*

Finalmente, al denegar la postura de la sentencia de la Cámara Federal de Casación Penal en recurso en el considerando 18, sostiene: "Que desechada entonces la posibilidad de justificar un apartamiento del precedente 'Palero', sobre la base del argumento de que la elevación de los 'montos cuantitativos' que introdujo la ley 27430 respondió a una 'actualización monetaria'".

#### **IV - EL DECISORIO EN PUNTO A LA APLICACIÓN DE LA LEY PENAL MÁS BENIGNA AL RÉGIMEN PENAL TRIBUTARIO EN EL SUPUESTO DE LA SUBA DE LOS MONTOS (¿ACTUALIZACIÓN?). ¿CONDICIONES OBJETIVAS DE PUNIBILIDAD? OTRO OBITER DICTUM RESPECTO DE LAS UTV**

Al avocarse a la resolución de la cuestión central, la Corte indica que, tanto la PGN como los vocales de la Sala III de la Cámara Federal de Casación Penal, al fallar en "Vidal" y en otras, sostuvieron que no se aplicaba el principio de mayor benignidad puesto que la ley 27430 no implicó "un menor reproche de la conducta", "que la elevación de los montos se vincula a cuestiones de política económica y no con un cambio de valoración social". Que toman como base el mensaje del Poder Ejecutivo de elevación del proyecto de ley donde se indica que la suba de los montos responde a una actualización y que el Congreso califica a dichos umbrales de punición como condiciones objetivas de punibilidad. Y además que crea la unidad de valor tributaria (UTV) en reemplazo de los montos fijos en pesos. Destaca la Corte también el voto en disidencia de la Cámara Federal de Casación Penal que aplica al caso lo resuelto por la CSJN en "Palero". Así, la Corte, en el considerando 15, afirma:

*"Que ... el único argumento -mayoritario- que se infiere del auto apelado para obviar la aplicación del precedente 'Palero' al sub lite -el de la 'actualización monetaria'-". Para señalar en el caso que la Sala III de la Cámara Federal de Casación Penal, al resolver, se apartó del precedente 'Palero' sin aportar nuevos y fundados argumentos que justifiquen no aplicarlo o circunstancias de hecho que fijan diferencias lo que hace que la sentencia carezca de fundamento ... El argumento en cuestión tiene sustento en una misma y única motivación, esgrimida en común por los partidarios de esa hipótesis, cual es que, al sancionarse la ley 26063, no existía -a diferencia de la situación que tuvo lugar con la actual reforma introducida por ley 27430- 'evidencia legislativa' que permitiera sostener que la modificación que introdujo respecto del 'monto cuantitativo' -en aquel caso en relación al art. 9, L. 24769 (actual art. 7)- estuviera dirigida a 'actualizar la suma original para compensar el efecto de una depreciación monetaria' o que, al menos, no había 'ninguna indicación en los antecedentes legislativos de esa norma que autoricen a una interpretación distinta'".*

La Corte niega que la ley 27430, al establecer un nuevo régimen penal tributario, haya actualizado, por considerar que no hay evidencia legislativa de ello, la interpretación auténtica afirma lo contrario, los montos históricos fueron modificados sin un criterio de alícuota uniforme.

Asimismo, en el considerando 17, sostiene:

*"Ni siquiera es posible identificar que los ajustes introducidos respondieran a un porcentual único aplicado por igual a todas las formulaciones delictivas reformadas ... En tales condiciones sostener -como se hizo-, que el aumento que introdujo la reforma sancionada por la ley 27430, en los 'montos cuantitativos' de los tipos penales tributarios, haya respondido a una 'actualización monetaria', con el fin de mantener un tratamiento igualitario a través del tiempo entre maniobras de valor económico equivalente en un contexto en el que la moneda en la que fue expresado ese valor se ha depreciado, constituye una afirmación*



*dogmática, que no encuentra sustento en elemento de juicio alguno, lo cual conduce también a la descalificación del auto apelado desde esta perspectiva”.*

En efecto, lo desvirtúa en forma contundente invocando el debate parlamentario de la ley (al que lo considera esencial como interpretación auténtica de la ley) modificatoria en la causa “Palero”. Y así sostiene en el considerando 17:

*“Que una lectura de los antecedentes parlamentarios que culminaron con la sanción de la ley 26063, refleja que -contrariamente a lo sostenido por las partes acusadoras y la Sala III de la Cámara Federal de Casación Penal- efectivamente sí se había dicho algo sobre la ‘actualización monetaria’ en ocasión de tratarse ese proyecto de ley y señalarse que la modificación introducida en el ‘monto cuantitativo’ del entonces artículo 9 de la ley 24769 respondía a esa finalidad”.*

A su vez, en el considerando 16, el fallo afirma que no surge del precedente “Palero” que la aplicación de ley penal más benigna quede exceptuada en su aplicación en supuestos de actualización monetaria. Y menciona los antecedentes jurisprudenciales que sirvieron de base en “Palero” (“Cristalux” Fallos: 329:1053; y voto en disidencia de Petracchi en “Ayerza” Fallos: 321:824) en los que se fijó el “alcance y contenido de la ley penal más benigna a resultas de la jerarquía constitucional”, el que afirma tiene “aplicación universal y admitiendo solo limitadas excepciones ... entre los cuales no existe referencia alguna al factor de ‘actualización monetaria’”. En ese marco, indica otras causas en las que falló en sentido idéntico a “Palero”. Deja en claro que, además, en “Palero”, tuvo en cuenta, al resolver, la cuestión de la actualización monetaria. En el considerando 17 indica que la ley penal más benigna aplicada en “Palero” (L. 26063) también refería a actualización monetaria. Y concluye que el argumento invocado por la sentencia no se corresponde con el que fijó en “Palero”, y por ello tiene fundamentación aparente.

Resulta claro que en “Vidal” indica la aplicación al caso de la ley penal más benigna y del precedente “Palero” (causa en la que la nueva ley actualizó los montos), si bien sostiene que la nueva ley (27430) no actualiza los valores o umbrales de punición. Lo que parece indicar que el principio de mayor benignidad se aplica igual respecto de las variaciones en los montos haya o no actualización. En efecto, sostiene que dicho principio se aplica como principio general. Excepto que la ley especial la excluya, lo que desarrolla en el considerando 18 (deja abierta esa posibilidad, la que no compartimos por el principio *pro homine* -principio que aplica expresamente en la causa- y por la supremacía de los tratados tuitivos de derechos humanos que contienen tal principio y también el Código Penal de la Nación). En este punto, consideramos que el artículo 4 del Código Penal que invoca la Corte para dejar abierta la puerta de la no aplicación en las leyes especiales del principio de mayor benignidad luego de la reforma constitucional ha devenido en inconstitucional [arts. 31 y 75, inc. 22), CN].

Indica que al resolver vuelve a “Cristalux”. Surge de “Vidal” que la Corte considera que, en sentido contrario de lo sostenido por el MPF, la AFIP y la CFCP, la ley 27430 no implicó actualizar.

Así, afirma en el considerando 17): *“En efecto, así como, respecto de la primera (se refiere a la ley en el caso ‘Palero’) existe ‘evidencia legislativa’ que vincula la modificación que introdujo respecto del ‘monto cuantitativo’ a una ‘actualización’ por efecto de la ‘depreciación monetaria’ -tal como se señaló- no es posible identificar en la ley 27430 esa misma finalidad, según se propicia”.*

De lo que surge, por un lado, que la doctrina de “Palero” indica que se aplica el principio de mayor benignidad incluso frente a una nueva ley que modifique los umbrales de punición por razones de actualización pero, por el otro lado, indica que no hay evidencia de la aplicación de la actualización en la ley 27430. Y en ese marco, denuesta el valor del mensaje de elevación de la ley del PEN de dicha reforma afirmando que las motivaciones de la suba de los montos no surgen del texto de la ley. Y así descalifica el fallo de la Cámara Federal de Casación Penal por considerar que el aumento de los montos de la ley 27430 obedeció a una “actualización monetaria”.

La Corte parece indicar que el principio de ley penal más benigna se aplica igual frente a la actualización, sin entrar a diferenciarlo tampoco en los supuestos de que los montos impliquen condiciones objetivas de punibilidad, como en el caso. Es decir, la aplicación del principio de mayor benignidad en materia penal es una regla general si bien da por válida la posibilidad de que lo haga con invocación del artículo 4 del CP. Y que en las leyes en juego ni “Palero” ni “Cristalux” la indican como excepción y tampoco lo hace la ley 27430 (cuenta que leyes anteriores lo indicaban en el proyecto del PEN y los legisladores no lo incluyeron). Con lo que así, la Corte afirma, en el considerando 18:

*“Por ende, cualquier solución que -por vía interpretativa- pretenda introducir un recorte del principio constitucional bajo examen, en supuestos como el que motivan esta sentencia, goza de una alta presunción de violentar la interpretación auténtica de la ley ya que sería incurrir en una subestimación de otro poder del estado asignarle, al ‘silencio’ de la ley 27430 sobre el principio de aplicación retroactiva de la ley penal más benigna, consecuencias diversas a las que cabe derivar de los expresos lineamientos de ‘Cristalux’ (Fallos: 330:4445) así como también de la clara previsión del artículo 4 del Código Penal y las normas convencionales en cuyo marco está llamado a operar, en virtud de lo cual el silencio del legislador sobre el punto supone prima facie una decisión de no exceptuar -de la aplicación de ese principio- a la materia penal tributaria”.*

Sin embargo, reiteramos nuestra postura acerca del artículo 4 del CP en el sentido de que ha devenido inconstitucional luego de la reforma de 1994, ya que su aplicación no debe ceder por ninguna excepción; si la hubiere, sería contraria a los tratados internacionales de derechos humanos que postulan el principio de mayor benignidad. Esa norma se opone a los artículos 31 y 75, inciso 22), de la CN. Con dicha mención, el decisorio de la Corte resulta contrario a dichos tratados y viola el principio de mayor progresividad reconocido en el PIDESC y el artículo 75, incisos 19), 22) y 23), de la CN.

Asimismo, al afirmar que la ley 27430 no actualiza, uno de los argumentos en que se apoya para poder hacerlo es que instituyó la unidad de valor tributario (UTV) justamente en oposición a lo sostenido en la sentencia de la Cámara Federal de Casación Penal. Así, deja la duda si frente a su utilización procederá o no el principio de la ley penal más benigna. En el considerando 19, afirma:

*“En esa misma línea, si el legislador excluyó las disposiciones de la ley 27430 que regulan la unidad de valor tributaria, de lo dispuesto en los artículos 7 y 10 de la ley 23928 y sus modificatorias (art. 307) y si -para hacerlo- lo explicitó en una ley, es porque hasta ese momento las sucesivas reformas introducidas en los ‘montos cuantitativos’ encontraban ese obstáculo para calificar como ‘actualizaciones monetarias’ pasibles de operar del modo en que se argumenta. Cabe recordar -en lo que aquí interesa- que el artículo 10 de la primera de esas leyes dispuso la derogación de todas las normas legales o reglamentarias que establecen o autorizan la indexación por precios, actualización monetaria, variación de costos o cualquier otra forma de repotenciación de las deudas, impuestos, precios o tarifas de los bienes, obras o servicios.*

*Esas normas son de orden público (art. 19, L. 25561) y fueron dictadas en el marco de las atribuciones que el Congreso Nacional posee en cuestiones de soberanía monetaria, según dispone el artículo 75, inciso 11), de la Constitución Nacional. Además, dicha prohibición ha sido sostenida por la jurisprudencia de la Corte Suprema, ocasión en la cual destacó que en esos preceptos legales fue explícitamente reiterado el principio nominalista -consagrado en el entonces artículo 619 del Código Civil para las obligaciones de dar sumas de dinero que el legislador mantuvo en el Código Civil y Comercial actual (art. 765)- así como también el repudio a todo tipo de reajuste o actualización monetaria (Fallos: 329:4789; 333:447 y causa CSJ 338/2012*

(48-S)/CS1 'Servicios Portuarios SA c/H. I. E. Argener SA s/indemnización de servidumbre de electroducto', sentencia del 27/10/2015 por remisión al dictamen de la Procuración General de la Nación).

Y en el considerando 20:

*"En tales condiciones, la conjunción del carácter nominal que caracteriza al 'monto evadido' en los tipos penales tributarios bajo examen y de las limitaciones referidas para hacer valer una 'actualización monetaria' en las circunstancias del caso, se erigen en valla infranqueable para que, por vía interpretativa, se conciba al 'monto cuantitativo' como una 'unidad de homogeneización de valores' con el fin de mantener constante el valor del monto evadido, según propicia la Administración Federal de Ingresos Públicos en algunos de los casos bajo examen (conf. escrito de contestación al traslado que contempla el art. 257 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, en el marco de la sustanciación del recurso extraordinario federal interpuesto por la defensa del imputado, cuya denegación, dio lugar a la queja FGR 748/2015/1/RH1 'Gaspar, Juan Pablo s/evasión simple tributaria' obrante a fs. 72/78, aquí fs. 75/78)".*

## **V - EL ALCANCE DE LA SENTENCIA. LA LEY PENAL MÁS BENIGNA, SI BIEN ES UN PRINCIPIO Y OPERA DE PLENO DERECHO, PUEDE NO SER APLICADA EN TODOS LOS CASOS SEGÚN CRITERIO DE LOS JUECES, FISCALES Y LA AFIP**

La sentencia se presenta en este punto como ordenatoria. La Corte, si bien al comienzo hasta parece darle efecto *erga omnes* para poner fin al caos jurisdiccional, en el considerando 15 se ocupa de indicar el control difuso vigente, y al finalizar el considerando 21 deja a salvo que, si bien el principio de mayor benignidad opera como principio general, en el ámbito de la función de los jueces, deben medir más allá de la aplicación de las normas jurídicas, las circunstancias del caso y de las consecuencias que se derivan de los fallos. Y desde esa perspectiva, deja abierta una puerta que impide asegurar *per se* la aplicación del principio en todos los casos frente a la suba de los montos de la ley 27430. Esto en punto a la determinación del monto real evadido cuando se arriba a él en supuestos de maniobras complejas, mediante la sumatoria de procesos que por razones procesales se sustanciaron en forma separada o fraccionada pero que se encuentran vinculados entre sí y deben tener en cuenta en relación al verdadero monto evadido.

Así, alerta a los fiscales y al Fisco para que no lo dejen pasar, luego de indicarlo como deber también de los jueces. Para evitar lo que considera uno de los mayores males del país como es la evasión. Así, afirma:

*"Lo recién señalado remite enfáticamente a recordar que, en esa tarea, los jueces, en cuanto servidores de justicia en el caso concreto, no deben limitarse a la aplicación mecánica de las normas y desentenderse de las circunstancias fácticas con incidencia en la resolución del conflicto, pues de lo contrario aplicar la ley se convertiría en una tarea incompatible con la naturaleza misma del derecho y con la función específica de los magistrados, tarea en la que tampoco cabe prescindir de las consecuencias que se derivan de los fallos, pues ello constituye uno de los índices más seguros para verificar la razonabilidad de su decisión (conf. arg. Fallos: 315:992; 323:3139; 326:3593; 328:4818 y 331:1262, entre otros).*

*Desde esta perspectiva, es posible identificar una enorme cantidad de casos en los que, aun alcanzados por la solución del sub lite, la decisión sobre la mayor benignidad de la ley 27430 se adoptó por los jueces de la causa en etapas iniciales del proceso sin que surja -al menos ponderado y explicitado- que se hubiera respetado la necesidad de certeza negativa para sobreeser de modo tal de evitar cancelar indebidamente la investigación.*

*En efecto, definida la problemática de cuál debía ser la ley aplicable, no se advierte en esos casos ningún tipo de ponderación sobre si -en la determinación del monto de lo evadido- se tuvo en cuenta si el mismo podía verse -acaso- modificado en ulteriores etapas del proceso. Más aún, frente a maniobras complejas como revela la realidad de algunos de esos casos, cuya investigación surge que ha sido fraccionada, se advierte que los jueces intervinientes omitieron ponderar, en su caso y en función del respectivo devenir procesal de sendos procesos, qué temperamento correspondía adoptar para evitar que, como consecuencia de la tramitación separada -fundada en razones procesales- del juzgamiento de hechos que podrían poseer -al menos en su caudal probatorio- vinculación entre sí, se avanzara en un análisis fragmentado, en menoscabo de la verdad real.*

*Aspecto que, por limitaciones propias del principio de reformatio in pejus, solo ha de ser ponderado en tanto y en cuanto la cuestión haya sido materia de agravio federal en el marco de los recursos interpuestos por el Ministerio Público Fiscal y/o la Administración Federal de Ingresos Públicos".*

Y en este sentido se advierte el dictado de la resolución (PGN) 87/2021, al sostener:

*"Revocada dicha instrucción, queda a criterio de cada uno los magistrados competentes de este Ministerio Público Fiscal evaluar, con arreglo a las circunstancias particulares de cada caso, si corresponde encarar la actividad impugnativa correspondiente y, en especial, atender a posibles clausuras indebidamente anticipadas o sencillamente injustificadas de procedimientos penales, ocultas detrás de un aparente resguardo del derecho constitucional a la aplicación retroactiva de la ley penal más benigna, tal como respecto de los jueces lo ha destacado la Corte en el considerando 21 de su sentencia del 28 de octubre pasado".*

Y de la instrucción (AFIP) IG-2021-2-E-AFIP-SDGASJ, que dispone:

*"Acciones en trámite. En ocasión del análisis de la condición objetiva de punibilidad atribuible al delito investigado, deberán extremarse los recaudos a fin de verificar y considerar todos los elementos -tanto en sede administrativa como judicial- que tuvieran incidencia en dicho monto, a fin de concluir en la viabilidad o no de la aplicación del instituto aludido y, por ende, actuar en consecuencia.*

*a) Instancia administrativa. Cuando aún no se haya formulado denuncia penal, efectuado que sea el análisis señalado previamente y resultando que no se superen las condiciones objetivas de punibilidad previstas por el Régimen Penal Tributario (conf. Título IX, L. 27430), o en la Sección XII, Títulos I y II, de la ley 22415, deberá proseguirse, de corresponder, con los trámites administrativos tendientes a la aplicación de las sanciones respectivas, en los términos de las normas aplicables a cada caso.*

*b) Acciones judiciales. En el mismo sentido, desde el dictado de la presente instrucción, en las actuaciones judiciales en trámite la representación letrada del organismo deberá receptor la doctrina emergente del fallo "Vidal". Emitida una sentencia penal en tal sentido, una vez firme y comunicada a la autoridad administrativa, esta evaluará la procedencia de la aplicación de las sanciones respectivas, conforme los términos de las normas aplicables a cada caso".*

Es decir, la Corte no dice que no se aplique el principio de ley penal más benigna sino que se deben ultimar los recaudos para dilucidar frente a la coexistencia de procesos o denuncias aisladas el verdadero monto evadido, para ver si supera o no los nuevos

umbrales de punición y, por ello, si procede la aplicación de la mayor benignidad directamente. Suponemos que esto puede referirse a supuestos en los que el imputado en una causa participe también de una megacausa o bien de procesos referidos al mismo período fiscal pero cometido en diversas jurisdicciones.

No obstante, conforme el considerando 22, la sentencia tiene un alcance que va más allá del caso (a la manera de "Farina") y la desestimación de la vía del recurso extraordinario siempre que procedan las mismas circunstancias. La sentencia resulta ordenatoria para la Cámara Federal de Casación Penal. Y a la vez opera como una recomendación a ella, al MPF y a la AFIP en el considerando 21 conforme lo indicado.

---

#### Notas:

- (1) "[Vidal, Matías Fernando Cristóbal y otros s/infracción L. 24769](#)" - CSJN - 28/10/2021 - Cita digital EOLJU194730A
- (2) "[Palero, Jorge Carlos](#)" - CSJN - 23/10/2007 - Cita digital EOLJU119504A
- (3) "[Argenflora Sociedad en Comandita por Acciones - Argenflora Sociedad de Hecho s/infr. ley 19359](#)" - CSJN - 6/5/1997 - Cita digital EOLJU120972A
- (4) "[Ayerza, Diego Luis s/infracción al régimen cambiario](#)" - CSJN - 16/4/1998 - Cita digital EOLJU112013A
- (5) "[Cristalux SA](#)" - CSJN - 11/4/2006 - Cita digital EOLJU122117A
- (6) "[Legaspi, Adrián Roberto y otro s/recurso de casación](#)" - CN Casación Penal - Sala IV - 4/4/2012 - Cita digital EOLJU161908A
- (7) "[S., D. s/recurso de casación](#)" - CN Casación Penal - Sala IV - 18/4/2012 - Cita digital EOLJU161910A
- (8) "[Porcel, Raúl s/recurso de casación](#)" - CN Casación Penal - Sala IV - 29/2/2012 - Cita digital EOLJU160986A
- (9) "[Soler, Diego s/recurso de casación](#)" - CSJN - 18/2/2014 - Cita digital EOLJU171730A
- (10) "[Massa, Juan Agustín c/Poder Ejecutivo Nacional - D. 1570/2001 y otro s/amparo ley 16986](#)" - CSJN - 27/12/2006 - Cita digital EOLJU083393A
- (11) "[Galetti, Carlos Antonio s/recurso de casación](#)" - CFed. Casación Penal - Sala III - 27/6/2018 - Cita digital EOLJU185188A
- (12) "[Giroldi, Horacio David](#)" - CSJN - 7/4/1995 - Cita digital EOLJU119468A
- (13) "[Molinos Río de la Plata SA c/DGI s/recurso directo de organismo externo](#)" - CSJN - 2/9/2021 - Cita digital EOLJU194344A
- (14) "[Transportadora de Energía SA c/DGI s/recurso directo de organismo externo](#)" - CSJN - 26/12/2019 - Cita digital EOLJU183429A
- (15) Tozzini, Gabriela I.: "[La CSJN falló en base al 'soft law' y a la voluntad judicial con una disidencia conforme a derecho. A propósito de la reciente causa 'Molinos Río de la Plata SA'. ¿'Treaty shopping' o 'treaty override'?](#)" - ERREPAR - DTE - XLII - noviembre/2021 - Cita digital EOLDC104559A
- (16) <https://sjconsulta.csjn.gov.ar/sjconsulta/documentos/verDocumentoById.html?idDocumento=7636593&cache=1639492542959>
- (17) Grabivker, Marcos A.: "El reproche penal de los delitos fiscales y previsionales" - Ed. Marcial Pons - Argentina-España - 2008 - T. I - págs. 21/40
- (18) Como expresara Vicente O. Díaz: "*Como es sabido, el legislador argentino utiliza principalmente el monto de evasión como escalón para tipificar su gravedad, a lo que la jurisprudencia denomina 'condición objetiva de punibilidad', que -al decir de Jescheck- son circunstancias que están en inmediata conexión con el tipo, pero que no figuran en el injusto ni en la culpabilidad. La gravedad viene dada por la cuantía defraudada y no por la clase de delito que se trate, salvo supuestos muy especiales. Es sabido que la cuantía defraudada se ha convertido -en la doctrina- en uno de los grandes problemas de su aplicación...*" (Díaz, Vicente O.: "Ilícitos tributarios" - Ed. Astrea - Bs. As. - 2006 - págs. 125/6)
- (19) Ernst Beling, a partir de su obra fundamental "Die Lehre vom Verbrechen". Se dice de este autor que es el introductor de la tipicidad en la teoría general del delito
- (20) Giro neokantiano o neokantianismo lógico jurídico característico de la denominada "Escuela de Marburgo"
- (21) En realidad, se resuelve la cuestión al haberse tornado inoficioso el tratamiento de los restantes agravios (del dictamen de la procuración de fecha 22/9/2006)

---

Cita digital: EOLDC104980A

Editorial Errepar - Todos los derechos reservados.