

Título: La suba en los montos del perjuicio para los delitos fiscales y aduaneros a partir de la ley 27.430 y la creación de la Unidad de Valor Tributaria: apreciaciones preliminares

Autor: Schurjin Almenar, Daniel

Publicado en: DPyC 2018 (marzo), 09/03/2018, 164

Cita Online: AR/DOC/255/2018

Sumario: I. Introducción.— II. La reforma de los montos cuantificadores del perjuicio de los delitos fiscales.— III. La reforma de (algunos de) los montos cuantificadores del perjuicio de los delitos aduaneros.— IV. La Unidad de Valor Tributaria y su relación con el Régimen Penal Tributario.— V. ¿Palabras finales...?

I. Introducción

El 15/11/2017 fue presentado ante la Cámara de Diputados de la Nación (HCDN) un proyecto de ley [\(1\)](#) elaborado por el Poder Ejecutivo nacional impulsando una reforma integral del sistema tributario argentino.

Ya abierto el período de sesiones extraordinarias, su paso por la Cámara de Baja culminó el 19 de diciembre, mediante una aprobación con modificaciones. Posteriormente, el 27 de diciembre, el texto que contaba con media sanción fue convertido en ley por el Senado. Bajo el número 27.430 se dio su publicación en el Boletín Oficial del 29 de diciembre de 2017 [\(2\)](#).

En suma, se trata de un plexo normativo de alcances múltiples, que se han extendido hasta afectar completamente al Régimen Penal Tributario y de la Seguridad Social [\(3\)](#). E —incluso— a buena parte de los delitos contemplados por el Código Aduanero [\(4\)](#).

Del mensaje [\(5\)](#) que acompañó al Proyecto surge la motivación de someter a consideración del Congreso "...el Proyecto de Ley de Régimen Penal Tributario, sustitutivo de la actual ley 24.769", donde "...se considera una distinta regulación sobre aspectos vinculados con la conducta punible, los agravantes, las sanciones y la extinción de la acción penal, y se introducen adecuaciones que receptan criterios jurisprudenciales" [\(6\)](#).

Todo esto, en amplia medida, terminó incorporándose a través del título IX de la ley 27.430, denominado "Régimen Penal Tributario" (RPT). Aquel se compone solamente por dos arts.: el 279, aprobatorio del texto del nuevo RPT; y el 280, derogatorio de la Ley Penal Tributaria 24.769 [\(7\)](#).

Por otra parte —sin perjuicio de las variaciones que la ley 27.430 introdujo en materia aduanera extra penal—, para el caso de los delitos aduaneros la reforma solo pasó por elevar los umbrales monetarios contemplados en los arts. 947 y 949 del CA, que diferencian ciertas hipótesis del delito de contrabando (tentado o consumado) [\(8\)](#) de las correlativas infracciones de contrabando menor [\(9\)](#). En el Mensaje no hay referencias al cambio evocado. Ocurre que ese fue uno de los puntos que introdujo la HCDN al trabajar en la media sanción.

Nuestra misión aquí consistirá en describir y analizar la incidencia de la reciente ley de reforma en el terreno de los delitos fiscales y aduaneros, circunscribiéndonos —para ambos grupos— a la renovada fijación de límites dinerarios de perjuicio, que normativamente se han venido empleando para diferenciar infracciones administrativas de delitos y, dentro de estos, figuras básicas de tipos agravados.

Asimismo, nos expediremos sobre una innovación originada en el Proyecto, que la ley 27.430 incorporó en su título XI (arts. 302 a 307): la creación de la Unidad de Valor Tributaria y su próxima vinculación (o no) con el ámbito de la criminalidad económica, especialmente en sus vertientes tributaria y aduanera.

II. La reforma de los montos cuantificadores del perjuicio de los delitos fiscales

Sabido es que la derogada LPT 24.769 fue construida al amparo de una técnica normativa que, para el caso de varios de los delitos allí contemplados [\(10\)](#), empleó niveles de perjuicio que, de no verse superados, vedaban la aplicación de la ley penal total o parcialmente. Esto último, dependiendo de que la afectación fuera insuficiente en relación a la medida contemplada en ciertos tipos básicos o en sus correspondientes figuras agravadas. Tales umbrales fueron mensurados mediante sumas de dinero fijas, expresadas en pesos.

Ahora bien, directamente vinculado con lo que acabamos de señalar, el Mensaje hizo explícito que el PEN estimó oportuno "actualizar los montos" [\(11\)](#) de referencia, "dado el tiempo transcurrido desde la última modificación", que data de 2011 [\(12\)](#).

Declara que eso así se propicia para adecuar tales sumas a la realidad económica imperante. También para ser consecuente con el originario objetivo de la ley 23.771 y de la 24.769: sancionar penalmente únicamente a las conductas graves [\(13\)](#).

Creemos que no es azaroso que se haya calificado la suba de tales cuantías como una "actualización". De este modo, se estaría denotando la inexistencia de un cambio en la valoración ético social de cada una de las conductas que preveían umbrales dinerarios en el esquema de la derogada LPT. Solamente se estaría materializando, entonces, una adaptación a la realidad económica imperante.

Esto podría tallar para quienes argumentan que esta clase de subas, que no se traducen en un cambio en la concepción del legislador, no deberían implicar la automática aplicación retroactiva de la ley penal más benigna [\(14\)](#).

No desconocemos que hace ya tiempo que esta discusión pareciera estar superada. Fundamentalmente por la postura judicial mayoritaria [\(15\)](#), que entendió inexorable adoptar temperamentos remisorios (o traslativos, desde tipos agravados hacia sus correspondientes básicos) frente a las conductas que, tras una actualización como la de 2011, no superaban los umbrales de perjuicio modificados [\(16\)](#).

Sin embargo, hasta que los tribunales se expidan concretamente sobre el impacto de esta nueva sucesión de leyes penales en el tiempo en cada caso, sería aventurado considerar que la suerte del punto bajo análisis está sellada.

De hecho, vinculado con este ítem, no es un dato menor que en el Mensaje se califique a las cuantías como condiciones objetivas de punibilidad (COP), denominación que fue incluida en el art. 1º del flamante RPT, regulatorio de evasión fiscal simple [\(17\)](#).

Al momento de interpretar la ley, una definición en tales términos puede ser tomada como un guiño para quienes ven en la elevación de topes monetarios solamente una actualización de la significación objetiva de la lesividad al bien jurídico —que se encuentra por fuera del tipo—; misma línea de pensamiento que concluye que "si el tope monetario... ni siquiera es un elemento coyuntural del tipo, sino que está fuera del mismo, su modificación no afecta su estructura y, por ende, no puede aplicarse retroactivamente" [\(18\)](#).

Como contraargumento, siempre en el movedido terreno de la prognosis, no puede obviarse la opinión de quienes sostienen que voluntades legislativas como la que califica de COP a los montos no son vinculantes para el juez al momento de dictar sentencia, ya que tal clase de conceptualizaciones dogmáticas constituye una extralimitación en la función del legislador y un factor de desestabilización para todo el ordenamiento normativo (en atención al dinamismo que rige el avance de la ciencia penal) [\(19\)](#).

Adicionalmente, existe otro factor que nos dificulta considerar que ahora estemos en presencia de una mera actualización de montos, como la acaecida en 2011. Para evidenciarlo nos serviremos de una puesta en paralelo entre los montos de la LPT (vigentes a partir de la reforma introducida por la ley 26.735), las cuantías que contempló el Proyecto y las que finalmente acuñó la ley 27.430.

	LPT 24.769	Proyecto	Ley 27.430
Evasión fiscal Simple	\$ 400.000 (art. 1°)	\$ 1.000.000 (art. 1°) Suba: 150%	\$ 1.500.000 (art. 1°) Suba: 275%
Evasión fiscal agravada por el monto	\$ 4.000.000 (art. 2°.a)	\$ 10.000.000 (art. 2°.a) Suba: 150%	\$ 15.000.000 (art. 2°.a) Suba: 275%
Evasión fiscal agravada por la intervención de interpósitas personas y por el monto	\$ 800.000 (art. 2°.b)	\$ 2.000.000 (art. 2°.b) Suba: 150%	Ídem Proyecto
Evasión fiscal agravada por el uso fraudulento de beneficios fiscales y por el monto	\$ 800.000 (art. 2°.c)	\$ 2.000.000 (art. 2°.c) Suba: 150 %	Ídem Proyecto
Evasión fiscal agravada por el uso de facturas apócrifas	Sin monto (1) (art. 2°.d)	\$ 1.000.000 (art. 2°.d)	\$ 1.500.000 (art. 2°.d)
Aprovechamiento indebido de beneficios fiscales	\$ 400.000 (art. 3°) (2)	\$ 1.000.000 (art. 3°) Suba: 150%	\$ 1.500.000 (art. 3°) Suba: 275%
Apropiación indebida de tributos	\$ 40.000 (art. 6°)	\$ 100.000 (art. 4°) Suba: 150%	Ídem Proyecto
Evasión previsional simple	\$ 80.000 (art. 7°)	\$ 200.000 (art. 5°) Suba: 150%	Ídem Proyecto
Evasión previsional agravada por el monto	\$ 400.000 (art. 8°.a)	\$ 1.000.000 (art. 6°.a) Suba: 150%	Ídem Proyecto
Evasión previsional agravada por la intervención de interpósitas personas y por el monto	\$ 160.000 (art. 8.b)	\$ 400.000 (art. 6°.b) Suba: 150%	Ídem Proyecto
Apropiación indebida de los recursos de la seguridad social por el empleador	\$ 20.000 (art. 9°, primer párrafo)	\$ 100.000 (art. 9°, párrafo 1°) Suba: 400%	Ídem Proyecto
Apropiación indebida de los recursos de la seguridad social por el agente de percepción o retención	\$ 20.000 (art. 9°, segundo párrafo)	\$ 100.000 (art. 7°, párrafo 2°) Suba: 400%	Ídem Proyecto
Simulación dolosa de cancelación de obligaciones	Prevista como simulación dolosa de pago, sin monto (art. 11).	\$ 500.000 para obligaciones tributarias y sus sanciones; \$ 100.000 en el caso de recursos de la seguridad social y sus sanciones (art. 10)	Ídem Proyecto

(1) Independientemente de las interpretaciones que la doctrina y la jurisprudencia han hecho sobre la

necesidad de que el monto alcance, al menos, la cifra equivalente a la de la evasión fiscal simple (\$ 400.000).

(2) Titulado Aprovechamiento indebido de subsidios en la derogada LPT.

El esquema trazado evidencia que la fijación de montos de perjuicio para el RPT se ha regido por tres multiplicadores: (a) 3,75 para las cifras previstas por los arts. 1º, 2º, inc. a) y 3º de la LPT, (b) 2,5 para las demás cuantías que preveía la ley 24.769, excepto las del artículo 9º y (c) 5 para estas últimas.

De la lectura del Mensaje y de los antecedentes parlamentarios no surge qué indicadores se han considerado para la fijación de las nuevas cifras dinerarias (ni las reformadas, ni las que se introducen como innovación) (20).

Los datos volcados en el par de párrafos que anteceden contrastan con lo ocurrido en ocasión de la reforma introducida a la LPT en 2011, oportunidad en la que el alza pareja de todos los umbrales, hasta alcanzar el cuádruple de sus originales formulaciones, obedeció explícitamente a la cotización de dólar estadounidense (21) como parámetro uniforme.

Por lo dicho, entendemos que la orfandad explicativa sobre la(s) base(s) de cálculo escogida(s), sumada a la existencia de tres multiplicadores, contribuyen a incrementar el margen para dudar de la idea de una simple "actualización" (22). Así, se da el pie para conjeturar si en realidad no estamos ante un cambio en la perspectiva político-criminal del legislador, con la incidencia que ello tiene en materia de la aplicación de la ley penal en el tiempo (en sentido retroactivo), aspecto sobre el que ya nos hemos pronunciado (23).

A falta de mayores fundamentos, acaso quepa considerar que guarismos como los que la ley 27.430 elevó por sobre la propuesta del Proyecto son idénticos a los propiciados hace poco tiempo por una iniciativa legislativa que hizo explícita remisión en el mensaje que la acompañó al crecimiento del Índice de Precios al Consumidor (IPC)-CABA, desde julio de 2012 a marzo del 2017 (267% —porcentual muy próximo al 275% adoptado como incremento para pasar de la evasión tributaria simple anudada a \$ 400.000 en la LPT a una sujeta a \$ 1.500.000 en el RPT—) (24).

De su lado, si nos rigiéramos por el parámetro dolarizado que el legislador siguió en 2011, el monto acuñado por la disposición que regula la evasión tributaria simple debería haber rondado los \$ 1.865.000, y \$ 18.650.000 la agravada por el monto (25). A su vez, bajo la misma variable de multiplicación, las cuantías de las evasiones agravadas de los incs. b) y c) del art. 2º LPT deberían estar en \$ 3.730.000 y la del art 9º LPT en \$ 93.250. Las mayores y menores distancias entre tales guarismos y los que adoptó recientemente el legislador están a la vista. Esto, más allá que el criterio seguidor del dólar estadounidense sea sencillamente "un" punto de comparación entre muchos otros (que hoy, incluso, puedan ser más apropiados para motivar un adecuado ajuste ascendente).

III. La reforma de (algunos de) los montos cuantificadores del perjuicio de los delitos aduaneros

Como adelantamos, una de las modificaciones que la ley 27.430 acuñó, por fuera de lo propuesto en el Proyecto, fue el alza de las sumas dinerarias que el Código Aduanero emplea como criterio cuantitativo para distinguir ciertos delitos de las infracciones de contrabando menor (arts. 947 y 949).

Así, el valor en plaza de la mercadería objeto de contrabando o su tentativa de \$ 100.000, que venía funcionando en la ley 22.415 como quantum diferenciador general, fue elevado a \$ 500.000. Mientras que los \$ 30.000 que cumplían la misma función para casos que reconocían al tabaco o sus derivados como mercadería fueron llevados a \$ 160.000.

La propuesta de cambio fue introducida por el diputado David (Salta) con breves palabras que transitaron por el argumento de la congestión judicial de frontera, fruto del desfasaje "por el paso del tiempo" de las cuantías hoy reemplazadas (26).

Nuevamente aquí nos encontramos con dos multiplicadores diferentes (5 para el monto genérico (27) y 5,3 para el específico) y con la ausencia de referencias sobre el criterio técnico que motivó la elección en concreto de los mismos y, por ende, de los números a los que ascienden las nuevas cuantías.

Si consideramos que en el pasado existió una paridad de \$ 100.000 entre el quantum general del art. 947 del CA y el de la evasión tributaria simple (LPT 24.769, art. 1º, en su texto original), hoy es notable la disonancia que surge de la brecha existente entre los \$ 500.000 que actualmente integran aquella disposición y los \$ 1.500.000 previstos por el RPT para el fraude fiscal.

Por otro lado, a diferencia de lo ocurrido en el campo de los delitos tributarios y previsionales —que, allí

donde los había, vieron incrementados todos los umbrales dinerarios de perjuicio—, la reforma operada mediante la ley 27.430 no alteró la cuantía prevista para el contrabando agravado por el mayor valor en plaza de la mercadería (\$ 3.000.000) que se encuentra tipificado en el art. 865, inc. i) del CA.

Calificada doctrina ya ha emitido su juicio sobre este punto y ha catalogado la omisión apuntada como una incongruencia no querida, propia de una reforma parcial (28).

Se trata de la misma voz que ha entendido que el alza de montos operada en los art. 947 y 949 del CA, al tratarse de una actualización monetaria, conforme la tendencia hoy vigente sufrirá una aplicación retroactiva (29).

IV. La Unidad de Valor Tributaria y su relación con el Régimen Penal Tributario

Indica el Mensaje, en un apartado destinado a los parámetros monetarios, que actualmente el sistema tributario nacional cuenta con una significativa cantidad de datos de esa especie que no prevén pautas que permitan mantener su representatividad a lo largo del tiempo.

Como adelantamos, tal situación también afecta al ámbito penal tributario. Esto es así porque —ya se sabe— no ha existido en la LPT un mecanismo de actualización vinculado a las sumas de dinero cuantificadoras del perjuicio que, una vez alcanzado en cada caso, habilita el ejercicio del ius puniendi en referencia a ciertos tipos básicos y otros agravados.

Esto se enlaza con los alcances de un fenómeno que no por ser evidente a nivel local, deja de ser un suceso de proyección global. Se trata del denominado final de las referencias monetarias en el siglo XX, derivado del papel que ha jugado a nivel mundial el factor inflacionario puesto en relación con otras variables, tales como —por ejemplo— los niveles de crecimiento real (30).

Es así que, desde nuestro punto de vista, es central el lugar que ocupa la problemática que cíclicamente se plantea por la combinación de:

a.- La falta de suficiente periodicidad en la actualización de las sumas dinerarias cuantificadoras de perjuicio de los delitos tributarios (31).

b.- La obsolescencia del parámetro cuantificador vigente, en función de la imposibilidad fáctica de servirnos del dinero expresado nominativamente, en sumas fijas, como unidad de medida del perjuicio.

Ambos extremos impactan decididamente en los siguientes puntos de interés teórico y práctico:

a.- La conculcación de principios fundamentales de raigambre convencional y constitucional: culpabilidad, subsidiariedad, ultima ratio, fragmentariedad, proporcionalidad, lesividad e intervención mínima (32).

b.- La saturación en la capacidad de respuesta de la procuración y administración de justicia (teniendo en cuenta la vigencia del principio de legalidad procesal —por oposición al principio de oportunidad—), que se traduce en una falta de acceso a la justicia y a su definitiva impartición (33).

c.- La imposibilidad de contar con pautas eficientes y eficaces en el terreno de la política de persecución penal y de la política criminal (como criterio general que contiene al anterior); en desmedro de la correcta ejecución de políticas públicas vinculadas con intereses fundamentales para el ajustado funcionamiento del Estado en distintos niveles (nacional, provinciales y de la CABA).

Como puede verse, gracias al déficit que provoca la técnica legislativa referenciada se producen perniciosos efectos en función de los cuales, todos pierden: victimarios, el sistema judicial y sus operadores, víctimas inmediatas y afectados mediatos, el sistema normativo, su efectividad comunicativa y su confianza... incluso las oportunidades de la Argentina ante organismos internacionales con aptitud calificante, lo cual guarda un nexo con las posibilidades de acceso al crédito y de inversión internacional.

Ya de regreso sobre el análisis de la reforma legal sancionada, lo cierto es que a través del Proyecto se propuso la creación de la Unidad de Valor Tributaria (UVT), como unidad de medida homogénea para poder mantener en valores reales actuales los diferentes montos monetarios de los institutos tributarios. La ley 27.430 acuñó la iniciativa en su Título XI (34).

En tal contexto, el PEN se compromete a elaborar y remitir al Legislativo —en menos de un año— un proyecto de ley en el que propondrá la relación de conversión inicial entre UVT y pesos. Además, se establecerá

allí la cantidad de UVT correspondiente a cada uno de los parámetros tributarios, los que reemplazarán los importes monetarios de las leyes respectivas (entre ellas, en lo que aquí es de nuestro interés, la LPT). Se deja a salvo que también podrá proponerse que algunos parámetros queden excluidos de este régimen (35).

Se prevé que la relación de conversión entre UVT y pesos se determinará anualmente, teniendo en cuenta la variación del IPC elaborado por el INDEC (36).

Para sortear el choque que una pauta de actualización como la propugnada tendría con ciertas prohibiciones que subsisten, producto de la ley de Convertibilidad y de la ley de Emergencia Económica (37), se previó una cláusula especial (38); por la cual las disposiciones relacionadas con las UVT quedan exceptuadas de lo dispuesto en los arts. 7° y 10 de la ley 23.928 y sus modificatorias (39).

Por otra parte, mientras que para la satisfacción de las sanciones se plantea utilizar la relación entre UVT y pesos imperante al momento de su cancelación (40); para evaluar la configuración de delitos y otros ilícitos se propone considerar la relación de conversión entre pesos y UVT vigente al momento de su comisión (41).

Sobre lo dicho al final del párrafo anterior ya hay quien ha augurado que la previsión del Proyecto no logrará eludir la operatividad del principio de aplicación retroactiva de la ley más benigna (42), externalidad que ante cada propuesta de actualización motiva una seria reflexión por las consecuencias despenalizadoras que genera (43).

El empleo de unidades de medida homogénea como las UVT es innovador en nuestro medio. Sin embargo, a nivel comparado es una herramienta que se ha venido utilizando en materias que exceden a la tributaria, pero especialmente en ese ámbito y también en el terreno de los delitos fiscales y sus contravenciones, tanto para graduar cuantías de perjuicio como sanciones pecuniarias.

Encontramos un ejemplo de su funcionamiento en la normativa que, otrora, tipificaba la defraudación tributaria dentro del Código Orgánico Tributario venezolano (44):

Art. 116: Incurrir en defraudación tributaria el que mediante simulación, ocultación, maniobra o cualquiera otra forma de engaño induzca a error a la Administración Tributaria y obtenga para sí o un tercero un enriquecimiento indebido superior a dos mil unidades tributarias (2000 UT) a expensas del sujeto activo a la percepción del tributo a pagar.

La defraudación será penada con prisión de seis [6] meses a siete [7] años. Esta sanción será aumentada de la mitad a dos terceras partes, cuando la defraudación se ejecute mediante la ocultación de inversiones realizadas o mantenidas en jurisdicciones de baja imposición fiscal.

Cuando la defraudación se ejecute mediante la obtención indebida de devoluciones o reintegros por una cantidad superior a cien unidades tributarias (100 UT), será penada con prisión de cuatro [4] a ocho [8] años.

Parágrafo Único: a los efectos de determinar la cuantía señalada en este artículo, se atenderá a lo defraudado en cada liquidación o devolución, cuando el tributo se liquide por año. Si se trata de tributos que se liquidan por períodos inferiores a un año o tributos instantáneos, se atenderá al importe defraudado en las liquidaciones o devoluciones comprendidas en un año.

Art. 121: La Administración Tributaria tendrá las facultades, atribuciones y funciones que establezcan la ley de la Administración Tributaria y demás leyes y reglamentos, y en especial:

15. Reajustar la unidad tributaria (UT) dentro de los quince primeros días del mes de febrero cada año, previa opinión favorable de la Comisión Permanente de Finanzas de la Asamblea Nacional sobre la base de la variación producida en el Índice de Precios al Consumidor (IPC) en el Área Metropolitana de Caracas, del año inmediatamente anterior, publicado por el Banco Central de Venezuela. La opinión de la Comisión Permanente de Finanzas de la Asamblea Nacional deberá ser emitida dentro de los quince [15] días continuos siguientes de solicitada.

En torno al primero de los dos artículos transcritos (que constituyen una referencia sobre la técnica normativa bajo la cual podrían funcionar las UVT en nuestro sistema) se ha comentado que se está en presencia de un tipo penal en blanco stricto sensu—conforme la clasificación tripartita de Mezger—, en la medida que la referencia al perjuicio encuentra su complemento a través de disposiciones emanadas de instancias normativas inferiores (45).

Posiblemente la legislación argentina se vuelque definitivamente por una construcción medianamente análoga a la evocada, para que el parámetro monetario del perjuicio se rijan conforme a una pauta que permita mantener su representatividad a lo largo del tiempo). Ya se observa que para evaluar la configuración de delitos y otros ilícitos se prevé correspondiente considerar la relación de conversión entre pesos y UVT vigente al momento de su comisión (como mecanismo impediendo de la aplicación retroactiva de la ley penal más benigna). No obstante lo cual, si se desea afianzar tal criterio, posiblemente sea propicio tener en cuenta la opinión de quien sostiene que: "la aplicación del principio de la ley penal más benigna en leyes penales en blanco, solo puede evitarse cuando (una) nueva norma que llena de contenido al tipo penal en blanco, expresamente prevé que la antigua subsistirá para los hechos acaecidos durante su vigencia. En realidad ello implica su no derogación, es decir, que no se trata de un caso de sucesión de leyes en el tiempo" (46).

Independientemente de lo antedicho —no sin considerar la inflación alcanzada en 2017 (47) y frente a anuncios oficiales de la más alta esfera, que han fijado metas inflacionarias de un 15% para 2018 (48)—, entendemos que es auspicioso el cambio de paradigma en la técnica legislativa que comienza a asomar en referencia a la mensura del monto del perjuicio habilitante del ejercicio del *ius puniendi*. Tal esbozo, posiblemente, debería expandir sus proyecciones hacia otros delitos económicos que, en torno a tales cuantías, aún se mantienen en el estaqueo de las sumas fijas en pesos carentes de mecanismo de actualización (ciertas hipótesis de contrabando —Código Aduanero, art. 947— y lavado de activos —Cód. Penal, art. 303—) (49).

En este sentido, la doctrina vernácula ya ha comenzado a esbozar su beneplácito hacia la utilización de índices de referencia para su actualización periódica, al menos en materia penal tributaria (50). Posiblemente sea criterioso que cualquier medida que se adopte en este terreno tenga en cuenta la experiencia recogida en sistemas jurídicos de otras naciones (51).

Especialmente, y sin perjuicio de lo que ya es letra de la ley 27.430, para determinar del mejor modo cuestiones tales como: (a) qué indicadores debe considerar una nueva pauta de medición del perjuicio delictivo basada en UVT, (b) si una misma pauta servirá para valorar los perjuicios de diversa naturaleza que se vinculan con los distintos bienes jurídicos que se ponen en juego en nuestro RPT y en otras expresiones del Derecho Penal Económico, (c) la adecuada periodicidad de actualización que se vinculará con el nuevo criterio, (d) el mecanismo concreto a través del cual se cumplirá con esa actualización, (e) qué autoridad establecerá y renovará periódicamente los nuevos parámetros de actualización, (f) el lugar que, para tales actualizaciones, pueda dársele a la voz de entidades que nuclean profesionales del derecho y las ciencias económicas y/o a organizaciones altamente especializados de la sociedad civil, etc.

V. ¿Palabras finales...?

Más allá de la tarea divulgativa aquí intentada y de lo que pueda haberse leído como nuestras apreciaciones críticas (que en cualquier caso son bienintencionadas), entendemos que las elevaciones de los montos bajo análisis eran necesarias. Ello, en función del desfase que las cuantías reemplazadas evidenciaban frente a la realidad económica (criterio que no solo debería servir, como ocurre en los términos de la ley 11.683, para que la Administración fiscal corrija conductas anómalas por parte de los contribuyentes; sino también para que el Estado reconozca desajustes que inciden en el racional ejercicio del *ius puniendi*).

Consideramos que un adecuado futuro en materia de técnica legislativa comienza a vislumbrarse a partir de la creación de valores de referencia flexibles, como el de la recientemente concebida Unidad de Valor Tributaria, que para nacer y operar como tal aún tiene un largo periplo por recorrer. Sería deseable que una herramienta normativa similar pueda funcionar también para el caso de otros delitos, en la medida que se vean atados a la superación de umbrales de perjuicio económico habilitantes de la aplicación de la ley penal (como hoy día sucede con parte de los delitos aduaneros y del lavado de dinero).

No solo por esta pendencia entendemos que aún no está dicha la última palabra en lo particular de la materia, sino también en lo global del RPT, de los delitos aduaneros y de todos los demás. Ello es así en la medida que se encuentra en plena elaboración un anteproyecto de reforma integral del Código Penal y de sus normas complementarias (52). Seguramente en ese ámbito se considerarán los alcances penales de la ley 27.430; los cuales es plausible que se vean modificados total o parcialmente llegado el caso de que el texto proyectado trascienda hacia el terreno del derecho vigente tras su paso por el Congreso.

(1) De aquí en más: Proyecto.

(2) Con expresa previsión de entrada en vigencia de sus disposiciones el día siguiente al de su publicación por ese medio y surtimiento de efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la

componen (ley 27.430, art. 317).

(3) Ley 24.769 y sus modificaciones (que, como se verá, pasó a quedar derogada).

(4) Ley 22.415 y sus modificaciones.

(5) De aquí en más: Mensaje.

(6) Mensaje, p. 27.

(7) El texto del nuevo RPT aprobado por el art. 279 de la ley 27.430, se encuentra compuesto por veinticuatro artículos, distribuidos a lo largo de cinco títulos. Consideramos que esta estructura, en términos generales, sigue los cánones normativos que preveía la derogada LPT 24.769.

(8) Son las hipótesis acuñadas en los arts. 863, 864, 865 inc. g), 871 y 873 del Código Aduanero.

(9) Ley 27.430, arts. 250 y 251.

(10) Evasión fiscal simple (art. 1º), evasión fiscal agravada por el monto (art. 2º a)), evasión fiscal agravada por la intervención de interpósitas personas y por el monto (art. 2º b)), evasión fiscal agravada por el uso fraudulento de beneficios fiscales y por el monto (art. 2º c)), aprovechamiento indebido de subsidios (art. 3º), apropiación indebida de tributos (art. 6º), evasión previsional simple (art. 7º), evasión previsional agravada por el monto (art. 8º a)), evasión previsional agravada por la intervención de interpósitas personas y por el monto (art. 8º b)), apropiación indebida de los recursos de la seguridad social por el empleador (art. 9º, primer párrafo) y apropiación indebida de los recursos de la seguridad social por el agente de percepción o retención (art. 9º, segundo párrafo).

(11) Mensaje, p. 27.

(12) La modificación de referencia, recordémoslo, es la que se materializó con el dictado de la ley 26.735 (BO, 28/12/2011).

(13) Mensaje, p. 27.

(14) "...El sujeto que ha incurrido en responsabilidad penal solo debe beneficiarse por la desaparición de la ley que ha infringido, si el cese de su vigencia se debe a una modificación de la valoración político criminal, pero no si se debe solo a un cambio en las circunstancias fácticas (p.ej. económicas)". ROXIN, Claus, "Derecho Penal. Parte general", trad. de la 2ª ed. alemana y notas por LUZÓN PEÑA, D. M., et. al., Ed. Civitas, Madrid, 1997, t. I, p. 169.

(15) CFed. Cas. Penal, Sala I, causa 17.077, "Mármol Úbeda, Ángel y otro s/ rec. de queja", rta. 13/03/2013, reg. 0709.1; causa 16.362, "Chantre, Ángel E. s/ rec. de casación", rta. 26/04/2013, reg. 20.874/1. Sala II CFed. Cas. Penal, causa 15.842, "Lazarczuk, Juan Manuel s/ rec. de casación", rta. 15/04/2013, reg. 288/13/2. Sala III (por mayoría), causa 15.847, "Carrizo, Juan Pablo s/ recurso de casación", rta. 05/10/2012, reg. 1414/12/3; causa 16.513, "Kachonosky, José Luis s/ recurso de casación", rta. 04/03/2013, reg. 148.13.3. Sala IV (por mayoría), causa 10.149, "Porcel, Raúl s/ recurso de casación", rta. 29/02/2012; "Becerra, Julio R. y otros s/ rec. de casación", rta. 17/12/2012, reg. 2396.12.4; causa 16.071, "Bautista, Simón y otros s/ rec. de casación", rta. 05/03/2013, reg. 175.13.4; entre muchos otros.

(16) Evoquemos que en su momento fue paradigmática la postura persecutoria impulsada por la Procuración General de la Nación el 08/03/2012, mediante la emisión de la instrucción general dispuesta a través de la Res. PGN 5/12. Su acatamiento fue dejado a criterio de cada fiscal por medio de la Res. PGN 1467/14, ante la falta de eco que el criterio incriminatorio tuvo en lo general del plano judicial —ver nota anterior— y, particularmente, ante la CS con el dictado del fallo "Soler", resuelto por vía del art. 280 Cód. Proc. Civ. y Com. (18/02/2014, S.765, L. XLVIII).

(17) La discusión sobre la naturaleza jurídica de las cuantías en cuestión —una de las más hipertrofiadas de la doctrina especializada— no será parte de nuestro análisis en esta oportunidad.

(18) CNPen. Econ., Sala A, 471, f. 610, 2006 (07/08/2016 —voto disidente del juez Bonzón—). BONZÓN RAFART, Juan C. — VIDAL ALBARRACÍN, Héctor G., "Los límites monetarios en los regímenes penal tributario y penal aduanero", Revista de Tributación de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, nro. 1, Ed. Errepar, Buenos Aires, 2005, ps. 115/116.

(19) ABRALDES, Sandro F., "El juez frente a las condiciones objetivas de punibilidad", LA LEY 1996-E, 451.

(20) Se repite así lo que enunció parte de la doctrina que se dedicó al análisis del primer texto de la LPT 24.769: los quantums originarios carecían de anclaje basado en criterio explícito alguno (MACCHI, Miguel A., "Sistema penal tributario y de la seguridad social", Ed. Ábaco, Buenos Aires, 1999, p. 134).

(21) El entonces diputado Gil Lavedra explicó que "...junto con los colegas de los otros bloques estimamos prudente realizar la actualización no por el INDEC ni por los INDEC de las provincias o de las consultoras sino por lo menos a través de la cotización del dólar oficial, o sea, incrementando por cuatro cada uno de los valores que determina la ley. Por supuesto que la posibilidad de incrementar por cuatro cada uno de estos valores tiene su reflejo también para la evasión agravada y otros tipos penales, así como para evasiones previsionales, etcétera. Esta es una de las reformas centrales" (Antecedentes parlamentarios de la ley 26.735, publicados en: www1.hcdn.gov.ar/sesionesxml/provisorias/129-13.htm).

(22) Incluso véase que la falta de uniformidad se verifica en el seno de una misma clase de delitos, como ocurre en el caso de la evasión fiscal simple y de sus hipótesis agravadas exceptuada la del art. 2º, inc. a), que se vieron afectadas por los multiplicadores 3.75 y 2.5, respectivamente.

(23) Contribuye a pensar de ese modo el hecho de que la simulación dolosa de pago de la derogada LPT (art. 11), como especie de la actual simulación dolosa de cancelación de obligaciones (art. 10), haya pasado a contar con una restricción a la aplicación de la ley penal basada en el alcance de un monto de perjuicio.

(24) Proyecto de ley formalizado a través del expediente 4295-D-2017 (De Mendiguren).

(25) Tomando una cotización del dólar estadounidense a \$ 18,65, como promedio entre el tipo de cambio comprador y vendedor que el Banco Nación registró para el 29/12/2017 (\$ 18,40 y \$18,90, respectivamente).

(26) Expresó el legislador de referencia: "Por último, quiero mencionar dos propuestas que seguramente después ampliaremos durante el debate en particular. Una de ellas tiene que ver con la posibilidad de cambiar un artículo del Código Aduanero para aumentar el monto mínimo por el cual se pasa de la infracción aduanera al delito, que hoy está en 100.000 pesos. Evidentemente ha quedado desfasado en el tiempo, y entonces, los juzgados de frontera —como ocurre en el norte de Salta, en ciudades como Orán y Tartagal— se ven atiborrados de causas judiciales por lo que podría ser, por ejemplo, el contrabando de cinco o seis celulares, al precio de hoy". Posteriormente, su discurso no fue más allá de una general enunciación de la modificación propugnada, de la cita de su previa aprobación en la Comisión de Economía a fin de 2017 y de la referencia al consenso al que se había llegado con el Ministerio de Seguridad y la Aduana para su procedencia. La aprobación de la propuesta no se vio enriquecida por discusión parlamentaria alguna.

(27) Que, como dato marginal, se compadece con el multiplicador empleado para elevar las sumas del art. 9º de la derogada LPT, devenido en el art. 9º del nuevo RPT.

(28) VIDAL ALBARRACÍN, Héctor G., "El denominado contrabando menor y la última reforma al Código Aduanero (Ley 27.430)", Rubinzal Online (www.rubinzalonline.com.ar), cita: RC D 23/2018.

(29) Ídem.

(30) PYKETTY, Thomas, "El capital en el siglo XXI", Fondo de Cultura Económica, Buenos Aires, 2014, 1ª ed. en español trad. por TAPIE ISOARD, E. C. (et. al.), ps. 120/126.

(31) Extremo que puede hacerse extensivo a ciertos delitos previstos en el Código Aduanero (ley 22.415 y sus modificaciones) y al lavado de dinero (Cód. Penal, art. 303), los cuales también se encuentran atravesados por una técnica legislativa que habilita la aplicación de la ley penal de acuerdo a niveles de perjuicio mensurados en sumas de dinero carentes de mecanismo de actualización vigente.

(32) LUCIANI, Diego S., "Actualización de los montos establecidos en la ley penal tributaria - Breve reflexión sobre el tema", RDPE, t. 2008, "Derecho Penal Tributario", II, Ed. Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, 2008.

(33) Sirva de botón de muestra lo expuesto en la nota al pie 28.

(34) Ley 27.430, art. 302: Créase la Unidad de Valor Tributaria (UVT) como unidad de 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 y demás obligaciones cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentre a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos, incluidas las leyes procedimentales respectivas y los parámetros monetarios del Régimen Penal Tributario.

(35) Ley 27.430, art. 303: Antes del 15 de septiembre de 2018, el Poder Ejecutivo nacional elaborará y remitirá al Honorable Congreso de la Nación un proyecto de ley en el que se establezca la cantidad de UVT correspondiente a cada uno de los parámetros monetarios referidos en el artículo anterior, los cuales reemplazarán los importes monetarios en las leyes respectivas. A los fines de la fijación de la cantidad de UVT que corresponda en cada supuesto, se deberán contemplar, entre otros factores y para cada parámetro monetario, la fecha en la cual fue establecido su importe, los objetivos de política tributaria perseguidos y la fecha de entrada en vigencia del mecanismo dispuesto por el presente Título, pudiendo proponer parámetros monetarios a ser excluidos de este régimen. En esa oportunidad, el Poder Ejecutivo nacional propondrá la relación de

conversión inicial entre UVT y pesos.

(36) Ley 27.430, art. 304: La relación de conversión entre UVT y pesos se ajustará anualmente con base en la variación anual del Índice de Precios al Consumidor que suministre el Instituto Nacional de Estadística y Censos.

(37) La Ley de Emergencia Económica 25.561 (BO, 07/01/2002) tuvo cíclicas prórrogas bianuales. La última de ellas fue dispuesta por el art. 1º de la ley 27.200 (BO, 04/11/2015), con efectos hasta el 31 de diciembre de 2017. Esta fecha pasó sin que una nueva prórroga tuviera lugar.

(38) Ley 27.430, art. 307: Las disposiciones de este título se encuentran exceptuadas de lo dispuesto en los arts. 7º y 10 de la ley 23.928 y sus modificatorias.

(39) Ley 23.928 (BO, 28/03/1991), art. 7º (conf. la reforma prevista por el art. 4º de la ley 25.561 —BO, 07/01/2002—): El deudor de una obligación de dar una suma determinada de pesos cumple su obligación dando el día de su vencimiento la cantidad nominalmente expresada. En ningún caso se admitirá actualización monetaria, indexación por precios, variación de costos o repotenciación de deudas, cualquiera fuere su causa, haya o no mora del deudor, con las salvedades previstas en la presente ley. Quedan derogadas las disposiciones legales y reglamentarias y serán inaplicables las disposiciones contractuales o convencionales que contravinieren lo aquí dispuesto. Ley 23.928, art. 10 (conf. la reforma prevista por el art. 4º de la ley 25.561): Mantiénense derogadas, con efecto a partir del 1º de abril de 1991, 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. Esta derogación se aplicará aun a los efectos de las relaciones y situaciones jurídicas existentes, no pudiendo aplicarse ni esgrimirse ninguna cláusula legal, reglamentaria, contractual o convencional —inclusive convenios colectivos de trabajo— de fecha anterior, como causa de ajuste en las sumas de pesos que corresponda pagar.

(40) Proyecto, art. 275 (idéntico al art. 302 del dictamen en Comisión HCD): Para la cancelación de sanciones se utilizará la relación de conversión entre UVT y pesos vigentes al momento de su cancelación.

(41) Proyecto, art. 274 (idéntico al art. 301 del dictamen en Comisión HCD): Para evaluar la configuración de delitos y otros ilícitos se considerará la relación de conversión entre pesos y UVT vigente al momento de su comisión.

(42) FRAGA, Diego N., "Actualización de multas tributarias: qué efectos tendría", diario La Nación del 17/12/2017, disponible, en línea, en <http://www.lanacion.com.ar/2091926-actualizacion-de-multas-tributarias-que-efectos-tendria>.

(43) En tal sentido, la Directora de Planificación Penal de la AFIP ha señalado recientemente que las actualizaciones de montos practicadas desde la aparición de la LPT 23.771, en relación a las denuncias realizadas por la AFIP, importó la caída de 4575 casos (en lo cual también ha incidido el instituto de la extinción de la acción penal por prescripción, vinculada a cambios de calificación —pasaje de tipos agravados a básicos—), por \$ 993 millones (ver al respecto la exposición de Fabiana L. Comes en la 4ª Jornada de Actuación del Profesional en Ciencias Económicas en el Régimen Penal Tributario, 1er panel, Consejo Profesional de Ciencias Económicas y Centro Argentino de Estudios en lo Penal Tributario, 19/09/2017, acto de apertura (registrado en <https://www.youtube.com/watch?v=vd7aMDuEboA> —minuto 40:26 en adelante—).

(44) Nos referimos al Código Orgánico Tributario que estuvo vigente entre el 17/10/2001 y el 18/11/2014. En la actualidad es otro el texto vigente, el cual mantiene el método para las sanciones pecuniarias, pero que ha suprimido las referencias a los perjuicios.

(45) WEFER H., Carlos E., "Leyes penales en blanco en el derecho penal tributario venezolano" en AA.VV., VI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2002, p 333.

(46) DE LUCA, Javier A., "Leyes penales más benignas, en blanco u Constitución Nacional", Ed. Ad-Hoc, Buenos Aires, 2010, 2ª ed. act., p. 110 (como conclusión al punto desarrollado en ps. 77/79).

(47) 24,8% según el Indec.

(48) El Gobierno anunció cambios en las metas de inflación: "Para 2018 será del 15 por ciento", diario La Nación del 28/12/2017 (disponible, en línea, en <http://www.lanacion.com.ar/2096045-expectativa-por-la-conferencia-de-prensa-del-equipo-economico-en-casa-rosada>).

(49) En relación a la temática nos hemos pronunciado también en SCHURJIN ALMENAR, Daniel, "El perjuicio en los delitos económicos: su observación y seguimiento ante un cambio de técnica legislativa", Rubinzal Online (www.rubinzalonline.com.ar), cita: RC D 1997/2017.

(50) Así lo han expresado NAVAS RIAL, Claudio R. — TILVE, Adrián M., en una publicación que, si bien es muy reciente, no se refiere en especial a la reforma introducida por la ley 27.430: "Aplicación de la ley penal en el tiempo" en ROBIGLIO, Carolina L. (dir.), *Institutos de Derecho Penal Tributario*, Ed. Ad-Hoc, Buenos Aires, 2017, ps. 125/163.

(51) Por ejemplo, la Unidad de Cuenta para la Ciudad de México (UCCM) que se emparentó con los delitos del Código Penal para el DF (en reemplazo del sistema que guardaba ligazón con el método del salario mínimo, similar al que preveía el Anteproyecto de Reforma Integral del CP argentino de 2012). Hallamos otro ejemplo en las Unidades de Fomento a la Vivienda (UFV) previstas en el ordenamiento Boliviano como referencia para la defraudación fiscal. También en Chile, para determinados delitos, con la Unidad Tributaria Mensual (UTM); y en Colombia con las Unidades de Valor Tributario (UVT).

(52) Decreto 103/2017.