

“Soler, Diego s/recurso de casación”  
S.C. S. 765, L. XLVIII

S u p r e m a C o r t e:

I

El Tribunal Oral en lo Criminal Federal de Bahía Blanca, provincia de Buenos Aires, condenó a Diego Soler por el delito de evasión simple (dos hechos) y agravada (en un hecho) a tres años y seis meses de prisión (arts. 1 y 2, inciso a, de la ley 24.769). En esa oportunidad se afirmó que había quedado probado “que, mediante el ocultamiento de ventas realizadas y el empleo de facturas apócrifas que se tradujeron en la presentación de declaraciones juradas engañosas, un contribuyente con actividad principal de venta mayorista de granos y colocación en el mercado de industria y exportación de dicha mercadería, recibida en consignación, inscripto con CUIT...., evadió el pago del Impuesto al Valor agregado, correspondiente al ejercicio 2002 por un valor de cuatrocientos tres mil setecientos ochenta y un pesos con cincuenta y siete centavos (\$403.781,57); del impuesto a las Ganancias del mismo ejercicio por doscientos setenta y siete mil quinientos ocho pesos con cuarenta centavos (\$277.508,40) y del Impuesto al Valor Agregado–ejercicio fiscal 2003– por un millón treinta y cuatro mil quinientos cuarenta y cuatro pesos con treinta y seis centavos (\$1.034.544,36)” (fs. 2 vta.).

La Sala IV de la Cámara Federal de Casación Penal hizo lugar parcialmente al recurso deducido por su defensa y lo absolvió por el delito de evasión simple (con relación al pago de Ganancias del ejercicio 2002) pero lo condenó como autor de evasión simple (dos hechos, relativos al pago de IVA de los ejercicios 2002 y 2003) a dos años y seis meses de prisión en los términos de los artículos 1 y 2, inciso a), de la ley 24.769 – texto según ley 26.735–.

Para arribar a esa decisión, en el voto mayoritario se introdujo al análisis la modificación establecida por la ley 26.735 respecto de los montos mínimos exigidos para la configuración de los delitos por los que se había condenado, pues entendió que el caso resultaba idéntico al resuelto por V.E. en el precedente “Palero” (Fallos: 330:4544); motivo por el cual devenía “insoslayable la aplicación retroactiva de la ley más benigna (en el caso, la ley 24.769 según los montos establecidos mediante la reforma de la ley 26.735) tal como lo dispone el art. 2 del C.P., art. 9° de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y art. 15 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos” (fs. 7 vta.). Como consecuencia de ello, se entendió que la evasión del pago de Ganancias del ejercicio 2002 que se encontraba debajo del nuevo umbral de \$ 400.000 devenía atípica, y que la evasión del pago del IVA del ejercicio 2003, al no superar el tope de los \$ 4.000.000 necesario para ser considerada una figura agravada, debía ser recalificada como simple (fs. 1/10).

Contra aquel pronunciamiento, tanto el Fiscal General ante ese tribunal como la parte querellante en representación de la Administración Federal de Ingresos Públicos-Dirección General Impositiva dedujeron sendos recursos extraordinarios federales (fs. 11/24 y 25/40, respectivamente) que fueron concedidos por el *a quo* (fs. 59/60.).

## II

En el recurso extraordinario federal, el fiscal general cuestionó, mediante la invocación de la doctrina de V.E. en materia de sentencias arbitrarias, la exégesis de las leyes federales 24.769 y 26.735 y la aplicación al caso del precedente “Palero” contenidas en el fallo. A tal fin, mencionó que la apelación se interponía conforme la instrucción

“Soler, Diego s/recurso de casación”  
S.C. S. 765, L. XLVIII

impartida por la Procuración General de la Nación mediante resolución PGN 5/12, del 8 de marzo de 2012, según la cual se debía interpretar el aumento de los mínimos de la ley penal tributaria dispuesto por la ley 26.735 como una actualización por la depreciación sufrida por la moneda nacional durante el período de vigencia de la ley 24.769 y no como un cambio de valoración social de los comportamientos que resulta necesario para reputar a una nueva ley como más benigna y, con ello, acceder al derecho constitucional de su aplicación retroactiva, en los términos expuestos en el dictamen de este Despacho en el caso “Torea” (Fallos: 330:5158). Finalmente, explicó también por qué no eran trasladables al caso las reglas establecidas en el precedente “Palero” en el que la aplicación retroactiva de la reforma por parte de la ley 26.063 había obedecido a la creación de un régimen integral para el control del cumplimiento de los aportes previsionales y las contribuciones de la seguridad social en el que la variación del monto, a diferencia del *sub examine*, bien pudo ser entendida como una reducción del conjunto de hechos punibles.

En su presentación, la parte querellante cuestionó con similares argumentos la inteligencia dada por el *a quo* a ambas leyes federales, en particular, la vigencia temporal de los artículos 1 y 2 de la ley 24.769 y la retroactividad de la ley 26.735 en tanto más benigna, a pesar de que el dictado de esta última había obedecido a una actualización producto de la depreciación de la moneda nacional desde la sanción de la primera. También sostuvo que existía interés institucional en la intervención de V.E. con el objeto de poner fin a la disyuntiva que se planteaba para ese organismo frente a la obligación que, por un lado, se impone a los funcionarios para formular denuncia penal en los términos de la resolución

PGN 5/12 y, por el otro, la jurisprudencia de distintos tribunales que habían resuelto la desincriminación de las conductas contenidas en las normas modificadas según aquella regla constitucional.

Por último, pretendió demostrar que el análisis del tribunal de casación había prescindido de la regla establecida por V.E. en el precedente “Revello” (Fallos: 329:5323) en cuanto impone una exégesis integral del régimen contenido en las normas que se apliquen según el criterio de mayor benignidad. En este sentido, explicó que el *a quo* había fundado su decisión exclusivamente en la modificación de los montos fijados por la ley 26.735 sin incluir en su examen que también se había incorporado al artículo 2 un nuevo caso de evasión agravada cuando se utilizaran facturas apócrifas para la comisión del delito base, circunstancia que en el *sub examine* podría modificar en forma perjudicial la calificación legal de las evasiones correspondientes al IVA 2002 y 2003.

### III

En tales condiciones, soy de la opinión que corresponde la intervención de V.E. en el caso, de acuerdo con el inciso 3° del artículo 14 de la ley 48, por cuanto se ha puesto en tela de juicio la inteligencia de preceptos de naturaleza federal como son los contenidos en la ley penal tributaria y la decisión del superior tribunal de la causa ha sido contraria a las pretensiones que los apelantes fundaron en ellos (Fallos: 322:1699, entre otros).

A los fundamentos desarrollados por el magistrado apelante, a los que me remito y doy aquí por reproducidos en beneficio de la brevedad, estimo conveniente agregar algunas consideraciones. Pienso que ello es así porque advierto que mediante una exégesis inadecuada del

“Soler, Diego s/recurso de casación”  
S.C. S. 765, L. XLVIII

texto legal y de la respectiva sucesión de las leyes federales involucradas, el *a quo* ha desvirtuado el alcance que corresponde dar al principio constitucional que impone la aplicación retroactiva de la norma penal más benigna a la que se tiene derecho en virtud de las disposiciones de los artículos 9 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 15 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.

En efecto, la cámara de casación entendió que la ley 26.735, en cuanto ha modificado los montos de dinero mínimos que se exige verificar para que una conducta constituya alguno de los delitos tributarios o relativos a los recursos de la seguridad social contenidos en la ley 24.769, desincriminó los hechos que no superen el nuevo umbral y, por ello, debía considerarse en forma automática como una ley más benigna con efecto retroactivo.

Sin embargo, desde mi punto de vista y tal como lo sostienen los apelantes en los términos de la Resolución PGN 5/12, la ley 26.735 sólo actualizó los montos que, como condición objetiva de punibilidad, deben alcanzarse para asignar pena a las conductas definidas por la 24.769, que fueron sustancialmente mantenidas, sin que la reforma haya manifestado como propósito la alteración del régimen punitivo existente. Por ello, en tanto la aplicación retroactiva de la ley penal más benigna no consiste en el reconocimiento mecánico o irreflexivo de tales efectos a cualquier ley posterior al hecho imputado por la sola razón de que beneficiaría al acusado en comparación con la vigente en el momento de comisión, sino que se exige evaluar si la nueva ley es la expresión de un cambio en la valoración de la clase de delito que se imputa, entiendo que las modificaciones impuestas por la ley 26.735 no deben ser aplicadas a los hechos reprochados en la causa.

#### IV

Es doctrina de V.E. que la primera fuente de interpretación de una ley es su propia letra y que, como no cabe suponer que el legislador haya actuado con inconsecuencia o imprevisión al dictarlas, éstas deben analizarse evitando darles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones destruyendo las unas por las otras, y adoptando como verdadero el que las concilie y las deje a todas con valor y efecto (Fallos: 310:195 y sus citas).

En ese marco, cabe señalar que la ley 24.769 penalizaba en su artículo 1° al “obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, siempre que el monto evadido excediere la suma de cien mil pesos (\$100.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual”. Por su parte, el artículo 2° sancionaba aquellos casos del artículo precedente en los que “se verificare cualquiera de los siguientes supuestos: a) Si el monto evadido superare la suma de un millón de pesos (\$1.000.000); b) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de doscientos mil pesos (\$200.000); c) Si el obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la suma de doscientos mil pesos (\$200.000)”.

Con posterioridad, el dictado de la ley 26.735 mantuvo la descripción típica del artículo 1 de la ley 24.769, agregó la evasión del pago de tributos al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos

“Soler, Diego s/recurso de casación”  
S.C. S. 765, L. XLVIII

Aires, y modificó el monto mínimo al elevarlo a cuatrocientos mil pesos (\$400.000).

En sentido similar, la reforma del artículo 2 de la ley 24.769 conservó la definición de las diferentes formas de evasión agravada, a las que agregó como inciso d) la “utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos” y elevó los mínimos a cuatro millones de pesos (\$4.000.000) para el caso del inciso a); y a ochocientos mil pesos (\$800.000) para los incisos b) y c).

También se estableció un aumento en cuatro veces de los montos contenidos en los artículos 3 (aprovechamiento indebido de subsidios), 6 (apropiación indebida de tributos), 7 (evasión simple de recursos de la seguridad social), 8 (evasión agravada de recursos de la seguridad social) y 9 (apropiación indebida de recursos de la seguridad social) de la ley 24.769.

En tales condiciones, la exégesis literal de la norma permite advertir que, sin modificar la pena ni variar significativamente la descripción de las conductas que componían el sistema represivo en materia tributaria, la ley 26.735 sólo ha elevado –mediante una operación común a los distintos tipos penales– las sumas mínimas que deben verificarse para la punibilidad de estos delitos; sin que se advierta ni pueda ser deducido del resto de sus disposiciones ningún otro efecto ni objetivo.

Debe recordarse que V.E. también ha señalado que la labor del intérprete debe ajustarse a un examen atento de los términos de la ley “que consulte la racionalidad del precepto y la voluntad del legislador, extremos que no deben ser obviados por las posibles imperfecciones técnicas de la instrumentación legal, precisamente, para evitar la frustración de los objetivos de la norma” (Causa M. 534. XLVI; REX,

“Moreno, Guillermo s/recurso de queja”, del 08 de mayo de 2012, considerando 4º, y sus citas), en cuya tarea “no pueden descartarse los antecedentes parlamentarios, que resultan útiles para conocer su sentido y alcance” (Fallos: 328:2627, también con sus citas).

Desde mi punto de vista, y tal como se propugnó en ambos recursos mediante la referencia a la Resolución PGN 05/2012 ya citada, una lectura integral del mensaje de elevación del Poder Ejecutivo Nacional del proyecto que, con reformas, se convirtió en la ley 26.735 (Mensaje 379/10, expediente 3-PE-2010, inicio Diputados, del 17 de marzo de 2010) y de la discusión parlamentaria que precedió a su sanción, revela que el aumento de los montos mínimos de punibilidad obedeció al propósito de actualizar dichos presupuestos que, expresados en sumas de dinero en moneda nacional, habían sufrido una depreciación monetaria durante el período de vigencia de la ley 24.769.

En efecto, para verificar este extremo, aun a riesgo de fatigar la atención de V.E. con descripciones demasiado extensas, creo conveniente recordar que el proyecto puesto a consideración del Congreso de la Nación expresaba que “se propicia adecuar los importes mínimos exigidos para considerar verificada la condición objetiva de punibilidad, considerando el tiempo transcurrido desde su sanción. Ello con el fin de mantener una razonable proporción entre las distintas figuras típicas consideradas y la magnitud de la afectación del bien jurídico protegido en relación con el contenido del injusto de los diferentes delitos. Esta medida posibilitará, asimismo, disminuir el flujo de causas en los juzgados con competencia en la materia y optimizar su gestión mediante un previsible incremento de los casos resueltos con sentencia condenatoria, dotando de este modo al instrumento legal propuesto de una mayor eficacia disuasoria



“Soler, Diego s/recurso de casación”  
S.C. S. 765, L. XLVIII

sobre la comisión de este tipo de ilícitos [...] Se propicia también la incorporación del Artículo 17 *bis* de la ley N° 24.769, estableciendo que el aumento del monto fijado como condición objetiva de punibilidad en los distintos ilícitos contemplados, no dará lugar a la aplicación del principio de ley penal más benigna. Ello, en atención a que no entraña una modificación de la política criminal en la materia, sino exclusivamente una adecuación cuantitativa que mantiene incólume la decisión punitiva fijada por el legislador respecto de dichos ilícitos, sin establecer nuevos rangos de eximición penal” (mensaje del Poder Ejecutivo Nacional, ya detallado).

En la misma dirección, si bien en definitiva prevaleció la redacción cuya interpretación se cuestionó sin esa última cláusula específica, se manifestaron los legisladores al momento de debatir y, finalmente, sancionar como ley ese proyecto. En especial, cabe mencionar la alocución del Diputado Albrieu, quien puso a consideración de la respectiva cámara el proyecto de las comisiones de Legislación Penal y de Presupuesto y Hacienda, respecto a que la modificación de los montos a partir de los cuales una conducta constituirá un ilícito penal tributario mediante su multiplicación por cuatro “reconoce, en parte, el transcurso del tiempo ocurrido desde la sanción de la ley, que lleva alrededor de catorce años de vigencia. Durante ese lapso se produjeron alteraciones de la situación económica del país [...] que hicieron necesario que los montos previstos en la ley fueran puestos a tono con la situación económico financiera” (Cámara de Diputados de la Nación, reunión 13°, 1° sesión extraordinaria especial del 15 de diciembre de 2011, período 129°, versión taquigráfica provisoria). También sobre la pertinencia de la actualización de los montos, aunque en algunos casos propugnando otros mecanismos, se pronunciaron los Diputados Gil Lavedra, De Marchi, Prat Gay y Fadul.

A su turno, tanto el miembro informante Senador Guastavino como el Senador Sanz mencionaron la necesidad de adecuar los montos que habían quedado desfasados en el tiempo para respetar el propósito original de la ley que era perseguir a los grandes evasores (Cámara de Senadores de la Nación; Período 129º, 16º Reunión, 2º Sesión extraordinaria, 21 y 22 de diciembre de 2011, versión taquigráfica provisional).

Ciertamente, esta *ratio legis* es compatible con la interpretación que cabe otorgar a la norma en análisis conforme las demás pautas exigidas por V.E. que obligan a tener en cuenta el contexto general y los fines que informan a las leyes, y que imponen no sólo armonizar sus preceptos, sino también conectarlos con las demás normas que integran el orden jurídico, de modo que concuerden con su objetivo (conf. Fallos: 329:2876 y 330:4936). En particular, esa exigencia se ha sostenido en el ámbito penal económico, en el que también “las pautas jurisprudenciales conducen a no interpretar la norma de una manera aislada o literal, sino armonizándola con el resto del ordenamiento específico en materia tributaria, esto es, haciendo de éste como totalidad el objeto de una discreta y razonable hermenéutica, y por cuanto el resultado alcanzado en el caso es el que mejor se adecua a la voluntad del legislador en orden a la finalidad perseguida al dictarse la norma cuestionada” (Fallos: 322:1699, considerando 8º, con citas de Fallos: 307:871; 315:929 y 942).

Cabe recordar que ya la legislación penal tributaria anterior a la ley 24.769 (me refiero a la ley 23.771, sancionada el 7 de febrero de 1990 y publicada en el Boletín Oficial veinte días después) contenía condiciones cuantitativas de punibilidad vinculadas con los montos evadidos, así como un mecanismo de actualización de las sumas de

“Soler, Diego s/recurso de casación”  
S.C. S. 765, L. XLVIII

dinero respectivas. Por ejemplo, su artículo 2, que tipificaba la evasión del pago de tributos y el aprovechamiento indebido de beneficios fiscales por obligaciones tributarias que excedieran la suma de diez millones de australes, fijaba *in fine* que “los montos establecidos en este artículo, se actualizarán mensualmente conforme la variación que experimente el índice de precios mayoristas nivel general que publique el INDEC, tomando como base el índice de diciembre de 1989”. A su vez, la ley 23.871 incorporó como párrafo final a esa cláusula que el “Ministerio de Educación y Justicia será la autoridad de aplicación a los fines de la actualización mensual de los montos establecidos en el presente artículo. Ante la omisión administrativa, el juez de la causa practicará la actualización en cada caso” (fórmula que se repetía en el artículo 3 de la ley 23.771 respecto de la evasión del pago de aportes o contribuciones de la seguridad social).

No dejo de advertir que, al sancionarse la ley 24.769 (publicada en el Boletín Oficial el 15 de enero de 1997), dicho mecanismo de actualización no fue receptado por la norma que sólo estableció montos fijos que, de esa manera, aparecían en principio con una vigencia exclusivamente nominal. Sin embargo, esta reflexión no sería completa si no se incluyera el análisis del contexto económico en el que dicha ley fue dictada en observancia de la denominada ley de convertibilidad (ley 23.928) que expresamente imponía una prohibición absoluta de regímenes de actualización monetaria con el propósito de prevenir el retorno de altas tasas de inflación.

Siendo que las condiciones económicas en las que se dictó la ley 26.735 difieren radicalmente de las imperantes al tiempo de la sanción de la ley 24.769 (casi quince años antes), soy de la opinión que una inteligencia acorde con las reglas de V.E. impide entender con los mismos

parámetros la intención histórica del legislador con la plasmada en esta nueva ley. Esta diferenciación descarta la interpretación de los nuevos montos como un reemplazo en el tiempo de sumas nominales orientado a exteriorizar, *ceteris paribus*, una modificación sustancial de la descripción típica de una conducta y permite concebirlos como una respuesta a la variación del valor de la moneda nacional que obligó a actualizar aquellas sumas establecidas en su momento en forma fija, para mantener así constante las condiciones de punibilidad y custodiar aquella forma de trato punitivo ya definido en el régimen anterior. En otras palabras, y tal como se desprende de la finalidad perseguida al proponerse la norma, para “mantener una razonable proporción entre las distintas figuras típicas consideradas y la magnitud de la afectación del bien jurídico protegido en relación con el contenido del injusto de los diferentes delitos” (mensaje de elevación del PEN, ya citado).

Cabe recordar que la Corte ya ha reconocido la función que cumple este mecanismo frente a la depreciación monetaria, al afirmarse que “la actualización del monto nominal no hace a la deuda más onerosa en su origen, sino que sólo mantiene el valor económico real frente al paulatino envilecimiento de la moneda” (Fallos: 325:1833, disidencia del doctor Petracchi, considerando 3º, con cita de Fallos: 312:2493 y sus precedentes).

Precisamente, es en el mismo ámbito penal económico en el que se recurre con frecuencia a las actualizaciones de los montos incluidos en sus disposiciones mediante las denominadas leyes penales en blanco, especialmente diseñadas para poder regular materias en las que la variabilidad de las circunstancias (entre las que debe considerarse la fluctuación del valor de la moneda) dificultan al legislador la minuciosa

“Soler, Diego s/ recurso de casación”  
S.C. S. 765, L. XLVIII

previsión de las condiciones que definen la comisión o punibilidad de un delito cuya desaprobación se mantiene a través del tiempo, o fijan el valor de la pena que le corresponde.

Así, por ejemplo en el Código Aduanero, se instituyen patrones para atemperar el efecto de la desvalorización de la moneda mediante la que se expresan las penas de multa, como por ejemplo, mediante la utilización de pautas tales como el perjuicio fiscal, el valor en plaza o en aduana de la mercadería objeto de delito, o el valor imponible. Para estos supuestos, el artículo 884 de dicho cuerpo legal explica cómo la multa debe ser fijada a la fecha de configuración del delito y, en caso de no poder precisársela, que se deberá acudir a los importes vigentes al momento de su constatación actualizados de acuerdo con determinados parámetros otorgados por el organismo oficial específico en la materia.

En similar sentido, el artículo 953 del Código Aduanero, regula modificaciones periódicas automáticas de acuerdo con índices oficiales de los montos que sirven en el artículo 947 como “límites monetarios” para determinar cuándo un hecho de contrabando o su tentativa debe ser considerado una infracción aduanera de contrabando menor.

En este contexto, la doctrina de la Corte en materia de actualizaciones de las sumas fijadas como pena de multa (a partir de los casos de Fallos: 315:923 y 319:2174) contiene un principio que, tal como se propugnó en los recursos de la mano de la Resolución PGN ya citada, soy de la opinión que puede aplicarse *mutatis mutandi* al *sub examine*.

En esos casos, se estableció –retomando el principio de depreciación monetaria– que la actualización del monto de una multa no constituye una agravación de la pena sino que tiende a mantener el valor económico real de la moneda e impedir su desnaturalización frente a su

progresivo envilecimiento. En tales condiciones, se garantiza un trato igualitario a través del tiempo de quienes hubieran cometido el mismo hecho en igual época impidiendo que las oscilaciones del valor de la moneda se traduzcan en una variación en el sacrificio económico impuesto a quienes habían sido sancionados con multas de idéntico valor económico.

Todo ello me lleva a sostener que las modificaciones introducidas por la ley 26.735 deben ser interpretadas de acuerdo con las reglas que rigen las actualizaciones de los montos expresados en sumas de dinero sometidos a la depreciación monetaria reconocida por el legislador con el objetivo de mantener vigente el juicio de valor expresado en 1997 al dictar la ley 24.769. Y, en igual sentido, opino que debe descartarse la exégesis que las concibe como una sustitución en el tiempo de montos meramente nominales dirigida a alterar la sustancia de la clase de comportamientos originalmente criminalizados.

## V

Aun cuando lo hasta aquí expuesto permita afirmar que la reforma no ha expresado más que la actualización de los montos, considero relevante analizar las razones que me llevan a sostener que la ley 26.735 no ha revelado un criterio de mayor benignidad que pudiera imponer la retroactividad de la nueva ley a los hechos anteriores, en los términos exigidos por los artículos 9 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 15 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.

Esta cuestión resulta particularmente exigible en el caso pues, como se ha expresado en el dictamen emitido por el anterior titular de esta Procuración General en la causa "Torea" (Fallos: 330:5158), dicha regla constitucional no habilita la aplicación mecánica o irreflexiva de

“Soler, Diego s/recurso de casación”  
S.C. S. 765, L. XLVIII

cualquier ley posterior al hecho imputado por la sola razón de que ella beneficiaría al acusado en comparación con la ley vigente en el momento de comisión del hecho sino que, por el contrario, exige evaluar si la nueva ley recoge y expresa un cambio en la valoración social respecto de la reprobación del delito que se trata.

De ese modo, se ha sostenido que la “*ratio* de la aplicación retroactiva de la ley penal más benigna se sustenta en la verificación de que es inadmisibles imponer o mantener una sanción cuando el hecho ya no se considera delito, o bien una pena que ha devenido desproporcionada en relación con la menor gravedad que la sociedad atribuye ahora a ese hecho” (dictamen ya citado, acápite III).

Similares criterios de prudencia para el examen de la regla de retroactividad se han desarrollado en el ámbito de las leyes penales en blanco, donde aun cuando se ha aceptado la aplicación del principio constitucional en las modificaciones de las normas extrapenales, se mantuvo la exigencia de un análisis reflexivo sobre los criterios legislativos, en especial, la expresión de su mayor lenidad. En tal sentido, se ha afirmado que “la retroactividad de la ley más benigna no resulta aplicable de modo indiscriminado en el campo de las leyes penales en blanco. A su vez, por lo expuesto, se impone un estricto margen de razonabilidad en la determinación del grupo de excepciones posibles” (*in re* “Ayerza”, Fallos: 321:824, considerando 11 del voto en disidencia del doctor Petracchi, a cuyos fundamentos y conclusiones se remitió el de la mayoría en el caso “Cristalux SA”, Fallos: 329:1053). Cabe recordar que en dicho precedente se habían diferenciado dos excepciones a la aplicación del principio, de la mano del análisis de sendos precedentes en los que se verificó la presencia de circunstancias particulares (casos “Cerámica San

Lorenzo I.C.S.A.” y “San Cristóbal Sociedad Mutual de Seguros Generales”, publicados en Fallos: 311:2453 y 317:1541, respectivamente). En particular, en el segundo se excluyó la aplicación de la regla en aquellos supuestos en los que la innovación reglamentaria no tenía como objetivo permitir un espacio de mayor libertad de comportamiento, sino que significaba una mera modificación formal que mantenía intacto el fin específico de protección de la norma (conf. considerandos 12 y 13 del voto en disidencia del doctor Petracchi en el precedente “Ayerza”).

Sin embargo, este análisis fue obviado en el fallo impugnado en el que la mera verificación de que los nuevos montos eran superiores a los establecidos por la normativa anterior fue considerada razón suficiente para otorgar efectividad a la regla constitucional en el caso, que el *a quo* entendió insoslayable por tratarse de una protección que opera de pleno derecho.

Desde mi punto de vista, si bien es cierto que V.E. ha acordado tal operatividad al principio, cabe destacar que ese carácter estuvo asociado a su aplicación aun sin petición de parte (Fallos: 281:297; 295:729; 296:466; 321:3160; y 329:5410) en los casos en los que la verificación de la concurrencia de sus condiciones definitorias se evidenciaba sin necesidad de mayor debate (conf. Fallos: 321:3160, considerando 5°); sin que ello exima, en los demás supuestos, de la necesidad de realizar una prudente evaluación de los aspectos que hacen a su procedencia, entre los que se impone el análisis de los criterios de benignidad. Como ya se explicó, la determinación de la naturaleza de la variación que resultaba fundamental en el caso para autorizar o desechar la aplicación retroactiva de la nueva ley a los hechos anteriores a su vigencia no fue tratada por el *a quo*.



“Soler, Diego s/recurso de casación”  
S.C. S. 765, L. XLVIII

En tales condiciones, soy de la opinión que la conclusión a la que se ha arribado en el acápite anterior de este dictamen en cuanto a que el objetivo que inspiró la reforma respondió exclusivamente a la necesidad de corregir los efectos de la depreciación de la moneda nacional en la que fueron expresados los montos mínimos, advierte sobre la inexistencia de criterios de benignidad orientados a desincriminar conductas consideradas ilícitas bajo la anterior legislación.

Resultan al caso plenamente aplicables los parámetros establecidos en el fallo “Torea” en lo que respecta a que “el primer canon interpretativo, que es la interpretación literal, no conduce por sí mismo a la conclusión de que se trata de una ley penal más benigna que otras anteriores. Tampoco puede sustentarse esa conclusión en un examen de coherencia, ya que el resto de los artículos de la ley no contienen ninguna previsión expresa sobre los efectos benignos en el tratamiento de los delitos ni puede deducirse ese propósito de una hermenéutica integral del resto del ordenamiento jurídico. Esa benignidad tampoco puede surgir de un análisis de consistencia, ya que la finalidad de la norma no fue establecer beneficios” (disidencia parcial del doctor Lorenzetti, considerando 8°).

Por el contrario, en los términos en los que se discutió y sancionó la ley 26.735, resulta evidente que el Congreso pretendió mantener una política criminal acorde con los lineamientos y valoraciones originales, cuyo propósito era perseguir “grandes evasores”.

En ese sentido, expresó el Diputado Albrieu que la modificación “importa un reconocimiento a la variación económica producida en estos años de vigencia de la ley, pero también constituye una decisión de política económica y fiscal tendiente a evitar que en los

tribunales de nuestro país se promuevan causas por montos irrisorios, debiendo concentrarse los esfuerzos de persecución penal en aquellas evasiones o infracciones a nuestra legislación tributaria que representen cantidades significativas; esto es perseguir con eficacia a los grandes evasores e infractores de la ley penal tributaria, quedando los menores evasores con simples sanciones administrativas” (exposición del Diputado Albrieu, sesión extraordinaria del 15 de diciembre de 2011, ya citada).

Cabe recordar que, como ya se ha mencionado, también los Senadores Guastavino y Sanz entendieron a la actualización como mecanismo necesario para respetar el propósito original de la ley que era perseguir a los grandes evasores (2º Sesión extraordinaria, 21 y 22 de diciembre de 2011).

En esa dirección, la reconstrucción de los mínimos para dirigir con eficiencia la persecución contra las evasiones más significativas no puede implicar la desincriminación de quienes habiendo sido, precisamente, grandes evasores al momento de los hechos, se verían beneficiados por la depreciación monetaria que reconocieron los legisladores porque ello implicaría una clara distorsión de la voluntad que sostuvo la modificación y el arribo a consecuencias no deseadas. Al respecto, creo oportuno recordar que V.E. ha considerado a tales criterios como índices seguros para la verificación de la irrazonabilidad de la inteligencia otorgada a una norma (conf. Fallos: 303:917 y sus citas).

Puede señalarse como ejemplo que, en el *sub examine*, la evasión de IVA 2003 por un millón treinta y cuatro mil quinientos cuarenta y cuatro pesos con treinta centavos (\$1.034.544,36) que había sido incluida como agravada en la condena original por superar el monto de un millón de pesos (\$1.000.000) del artículo 2 de la ley 24.769, luego de la reforma, fue

“Soler, Diego s/recurso de casación”  
S.C. S. 765, L. XLVIII

recalificada por el *a quo* como evasión simple porque se encontraba entre los cuatrocientos mil pesos (\$400.000) fijado como mínimo del artículo 1 y los cuatro millones de pesos (\$4.000.000) del artículo 2. Ello permite advertir que el reproche que merecía una conducta que al momento de su comisión superaba el monto mínimo de la evasión simple (\$100.000) en diez veces y que, por ello, era considerada significativamente grave, con la aplicación retroactiva de la modificación establecida por la ley 26.735, sufrió una fuerte desvalorización que no refleja un verdadero cambio en la reprobación social del hecho sino que tiene base exclusiva en una circunstancia ajena a la naturaleza del delito, como es la depreciación monetaria. En otras palabras, los “grandes evasores” de la ley 24.769 cuya persecución quisieron asegurar los legisladores, no dejan de serlo porque se actualicen los criterios para permitir una mayor eficacia en la selección de nuevos casos en un nuevo contexto económico.

## VI

No dejo de advertir que el *a quo* fundó la aplicación automática que hizo de la regla constitucional en la doctrina que, a su entender, surgiría del precedente “Palero”, ya citado. Sin embargo, tal como se propugnó en las apelaciones federales, la cuestión planteada en ese supuesto difiere de la del *sub examine*, sin que se hubiera realizado un mínimo examen de sus antecedentes a fin de explicar su utilidad en el caso, lo que torna, en ese punto, arbitrario al fallo (conf. doctrina de Fallos: 328:327 y sus citas).

En efecto, si bien en esa oportunidad se analizó la modificación del monto del artículo 9 de la ley 24.769 introducido por la ley 26.063, no puede obviarse que esa variación se había dado en el marco

de una reforma integral del régimen de los recursos de seguridad social que se orientaba, según surge del proyecto de ley respectivo, “a establecer nuevas herramientas para disminuir la morosidad y la evasión” en la materia (Mensaje de elevación del Poder Ejecutivo Nacional, del 4 de octubre de 2004, expediente 60/PE/04).

En este contexto, además de otorgarse nuevas facultades a la Administración Federal de Ingresos Públicos a fin de “profundizar las verificaciones y controles necesarios para combatir la evasión previsional”, se establecieron en el Título IV diferentes disposiciones vinculadas con los agentes de información, de retención y percepción de los recursos de la seguridad social, entre las que se encuentra la modificación del artículo 9 de la ley 24.769.

Según se expresó en el proyecto de ley, en este capítulo se establecían penas de multa (artículos 9 a 12 de la ley 26.063), inexistentes hasta ese momento en el ámbito de la seguridad social, que permitían sancionar las infracciones a los regímenes de información, de retención y de percepción. En lo que respecta a los delitos de la ley penal tributaria, el proyecto proponía la sustitución del artículo 9 de la ley 24.769 por una cláusula que incluyera la tipificación de la apropiación indebida de los recursos de la seguridad social retenidos o percibidos conforme los regímenes creados por la Administración Federal de Ingresos Públicos y no ingresados. Finalmente, también se incorporaban reglas referidas a la aplicación del procedimiento administrativo de imposición de sanciones y su impugnación.

De esta manera, el artículo 9 de la ley 24.769 –que antes de su reforma sólo penalizaba “al agente de retención de aportes al sistema de seguridad social nacional que no depositare, total o parcialmente, dentro

“Soler, Diego s/recurso de casación”  
S.C. S. 765, L. XLVIII

de los diez días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, los importes retenidos, siempre que el monto no ingresado superase la suma de cinco mil pesos (\$ 5.000) por cada período”– fue sustituido por una norma que amplió la descripción típica de la apropiación indebida de recursos de la seguridad social al incluir también como conductas prohibidas la del empleador que no depositare total o parcialmente el importe de los aportes retenidos a sus dependientes, y la del agente de percepción de aquellos recursos que no depositare total o parcialmente el importe percibido; a la par que elevó los montos mínimos que debían superarse para la punibilidad de estos hechos.

En tales condiciones, soy de la opinión que las variaciones experimentadas por el artículo 9 de la ley 24.769 reflejan el propósito de modificar el conjunto de hechos punibles alcanzados por la ley penal tributaria mediante un régimen que incluyó la fijación de penas de multa para algunas conductas, la descripción de nuevos tipos penales y la elevación de las condiciones de punibilidad; sin que se advierta que, como en el caso, esta modificación reconozca circunstancias vinculadas con la depreciación monetaria. Por el contrario, la *ratio legis* reconoce claramente una voluntad legislativa de reconfigurar los delitos e infracciones que se verificaban en el ámbito de la recaudación y fiscalización de los recursos de la seguridad social. Esta exégesis llevó a concluir en el caso “Palero” que se trataba de una ley más benigna y, en ese sentido, que correspondía su aplicación a los hechos cometidos con anterioridad a su vigencia; extremos que, por lo que se ha expuesto, no se verifican en el *sub examine*.

## VII

De todos modos, también debe puntualizarse que, como ha intentado demostrar la parte querellante en su recurso, la aplicación de la regla constitucional realizada por el *a quo* no respondió a los parámetros exigidos por la doctrina del Tribunal en precedentes tales como “Revello” (Fallos: 329:5323).

Cabe recordar que, bajo la vigencia de la ley 24.769, Soler había sido imputado por evasión del pago del Impuesto al Valor agregado, correspondiente al ejercicio 2002 por un valor de cuatrocientos tres mil setecientos ochenta y un pesos con cincuenta y siete centavos (\$403.781,57); del impuesto a las Ganancias del mismo ejercicio por doscientos setenta y siete mil quinientos ocho pesos con cuarenta centavos (\$277.508,40) y del Impuesto al Valor Agregado del ejercicio fiscal 2003 por un millón treinta y cuatro mil quinientos cuarenta y cuatro pesos con treinta y seis centavos (\$1.034.544,36). Estas conductas se habrían llevado a cabo “mediante el ocultamiento de ventas realizadas y el empleo de facturas apócrifas que se tradujeron en la presentación de declaraciones juradas engañosas” (fs. 2 vta.), y fueron calificadas como evasión simple (los dos primeros hechos) y agravada (en el caso del tercer hecho) según los artículos 1 y 2, inciso a, de la ley 24.769.

Al aplicar en forma retroactiva la modificación de la ley 26.735, el *a quo* lo absolvió por el delito de evasión simple (Impuesto a las Ganancias del ejercicio 2002), mantuvo la calificación de evasión simple (IVA del ejercicio 2002) y modificó a evasión simple la correspondiente al IVA 2003 en los términos de los artículos 1 y 2, inciso a), de la ley 24.769, según el nuevo texto.

“Soler, Diego s/recurso de casación”  
S.C. S. 765, L. XLVIII

Según se ha establecido en el precedente “Revello”, no es posible aplicar, a partir del criterio de mayor benignidad, distintos regímenes legales en forma parcial pues se exige que “la comparación entre dos normas que se suceden en el tiempo se realice tomando la totalidad de sus contenidos, entre los que se consideran no sólo la sanción, los elementos típicos y las circunstancias agravantes o atenuantes, sino también las situaciones que influyen en la ejecución de la pena”. De este modo, cuando “la ley penal sancionada con posterioridad al hecho inculcado depare, en definitiva, un tratamiento más favorable al imputado, ella debe ser aplicada íntegramente, incluyendo aquellos aspectos que, individualmente considerados, resulten desventajosos con relación a la ley anterior” (Fallos: 329:5323, acápite III del dictamen del Procurador Fiscal, cuyos fundamentos y conclusiones hizo suyos la Corte, con cita de Fallos: 310:267).

Este análisis también ha sido expresado específicamente en el artículo 900 del Código Aduanero al imponer que para “establecer cuál es la norma penal más benigna se debe comparar la totalidad del contenido de las normas penales de las leyes cuya aplicación correspondiere”.

El examen de la aplicación de tales reglas al *sub examine* permite advertir que, una vez que el *a quo* entendió que el régimen establecido a partir de la reforma de la ley 26.735 resultaba más benigno para la imputación realizada a Soler, no pudo obviar la nueva calificación que contenía la misma norma para el marco fáctico imputado correspondiente a las evasiones del IVA de los ejercicios 2002 y 2003 que, según se había dado por probado, se habían cometido mediante la utilización de facturas falsas. En efecto, dicha ley además de actualizar los

montos mínimos que la evasión de tributos debía sortear para ser punible, incluyó en el artículo 2 un nuevo supuesto típico agravado que se configuraba con el mínimo contenido en la figura básica y el uso de facturas apócrifas para la comisión del delito base. Es más, el examen de los hechos a la luz de la nueva ley no sólo debió llevar a la cámara a mantener la calificación agravada en lo que respecta a la evasión del pago de IVA del ejercicio 2003, sino que también debió cargar la del IVA 2002 que, según la redacción original de la ley 24.769, correspondía calificarse de acuerdo con la figura básica del artículo 1 pero que, en los nuevos términos del artículo 2, permitía su inclusión como agravada.

Por ello, el *a quo* al utilizar sólo en forma parcial la regulación de la nueva ley supuestamente más beneficiosa en cuanto a las condiciones de punibilidad, y obviar el agravamiento de la conducta que, de la mano de la nueva subsunción legal, también debió aplicarse a los hechos, cercenó el régimen integral establecido por el legislador, lo que transforma al fallo en arbitrario de acuerdo con la doctrina de V.E. en la materia. Así se ha sentado que aquel imperativo impide “a los jueces construir una norma con los aspectos más benévolos de leyes sucesivas – quienes de lo contrario, aparecerían finalmente sustituyéndose al legislador en la valoración de la conducta–”, en clara oposición al principio según el cual compete al Poder Legislativo establecer las disposiciones que contemplen los hechos punibles y las respectivas sanciones, tras su propia apreciación de las conductas reprobables (Fallos: 329:5323 y sus citas).



“Soler, Diego s/recurso de casación”  
S.C. S. 765, L. XLVIII

### VIII

Finalmente, cabe mencionar que frente a estas conclusiones resulta inoficioso analizar si en el caso se presenta un supuesto de gravedad institucional, tal como alegó la parte querellante.

### IX

Por lo expuesto, mantengo el recurso interpuesto por el señor fiscal de cámara y, asimismo, estimo que corresponde hacer lugar a la apelación federal de la parte querellante que, en lo sustancial, coincide con la pretensión de este Ministerio Público, por lo cual considero que V.E. debe hacer lugar al recurso y revocar la sentencia impugnada, para que por intermedio del tribunal que corresponda se dicte otra con arreglo al criterio que aquí se propone.

Buenos Aires, 30 de abril de 2013.

ES COPIA

EDUARDO EZEQUIEL CASAL

  
ADRIANA N. MARCHISIO  
Prosecretaria Administrativa  
Procuración General de la Nación