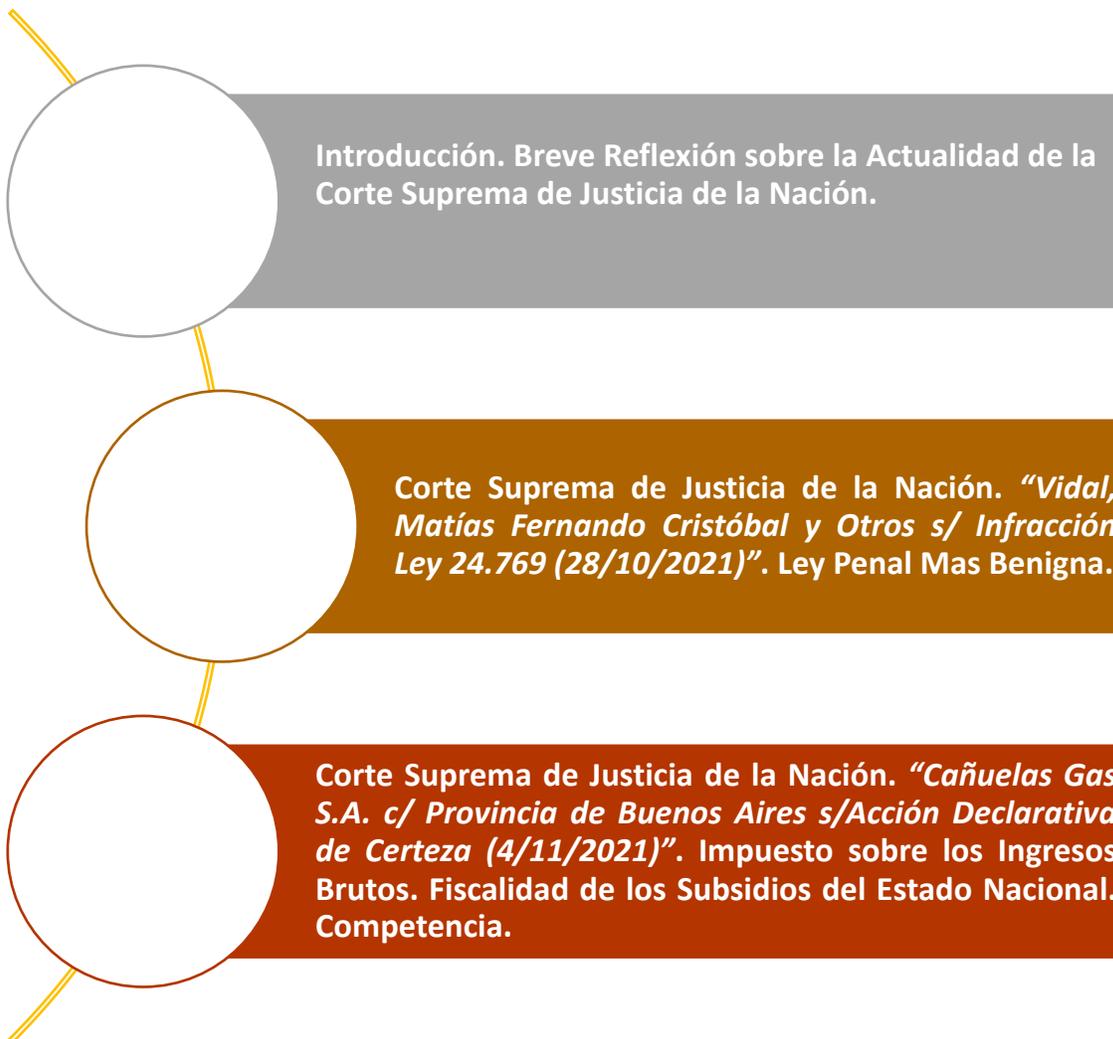


Informe de Novedades Tributarias (CFR) N°64

Objetivo del Informe:

Analizar la Jurisprudencia Judicial y Administrativa más relevante a la cual hemos tenido acceso en el período.



✓ **Introducción.**

Breve Reflexión sobre la Actualidad de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

En los siguientes párrafos me abstraeré del análisis de un fallo puntual y dedicaré algunos párrafos a reflexionar sobre la actualidad de nuestro Tribunal Címero, a la luz del presente año 2021, el cual va feneciendo.

Como un símbolo de época, hemos podido observar que los fallos y resoluciones de la **Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN)**, emulando lo que habitualmente sucede en los distintos Tribunales Superiores de Justicia¹, se multiplicaron en términos de cantidad de hojas que los distintos ministros dedican a los fines de resolver cuestiones que, salvo alguna excepción que confirma la regla², son siempre (en nuestro metro cuadrado tributario) sobre las mismas temáticas de fondo (ej. Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene, por considerar el caso más emblemático resuelto en 2021).

Esto es consecuencia directa de las luchas intestinas que existen en nuestro Máximo Tribunal³, que exigen de extensos considerandos para lograr la unanimidad en los votos o, directamente, obliga a que se dividan los mismos. Es más, se pueden vislumbrar, por lo menos, tres bloques, siendo esencial entender la jurisprudencia que emana de cada uno de ellos.

En virtud de lo expuesto, me tomo el atrevimiento de sugerir a los lectores que dejen (por algunos años) de hablar de la jurisprudencia de la CSJN con un bloque monolítico, y que comiencen a analizar la misma a la luz de cada voto de sus ministros (o bloques que constituyan los mismos).

Algo que parece absolutamente anecdótico (división de los votos y volumen en hoja de los fallos), deja de serlo al momento de vislumbrar el abandono de jurisprudencia que considerábamos pacífica (atrasando veinte o treinta años)⁴, limitar cada vez más el acceso a la competencia

¹ De carácter subnacional.

² Ej. CSJN: “*Molinos Río de la Plata S.A. c/ Dirección General Impositiva s/Recurso Directo de Organismo Externo (2/09/2021)*”.

³ Ni tan siquiera la CSJN termina el año 2021 con su conformación plena, sino con cuatro miembros, divididos en tres bloques, excepto por determinadas cuestiones en las cuales hay unanimidad (ej. reducir su competencia en instancia originaria).

⁴ Ej. CSJN: “*Esso c/Municipalidad de Quilmes (2/09/2021)*” y “*Gasnor SA c/ Municipalidad de La Banda s/Acción Meramente Declarativa – Medida Cautelar*” (ver en ambos antecedentes los votos de los ministros: Maqueda y Rosatti).

originaria⁵ (único reducto de noción de justicia dentro de nuestro débil sistema republicano)⁶, limitar cada vez más el otorgamiento de medidas cautelares y dedicar innumerable cantidad de palabras sólo para decir lo obvio (ej. intrascendencia de la palabra).

Dados los desdibujados límites de los distintos poderes del estado (incluyendo el propio Poder Judicial, en particular en cuanto a los tribunales inferiores) y la pésima técnica legislativa en materia tributaria y penal (Poder Legislativo), la situación política de la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene un impacto directo en el transcurrir de cualquier contribuyente en el día a día.

Ante la pérdida de noción de justicia, la posición del contribuyente en la relación jurídica tributaria es cada vez más débil y precaria.

- ✓ **Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Vidal, Matías Fernando Cristóbal y Otros s/ Infracción Ley 24.769 (28/10/2021)”. Ley Penal Mas Benigna.**

I. El Caso Vidal.

Ahora sí, me situaré específicamente en el extenso fallo objeto de estudio (VIDAL), en el cual encontramos una resolución unánime de los ministros que votaron en el mismo, más allá que el final del camino redonda en la más absoluta elementalidad.

Oportunamente, la **Sala III**, de la **Cámara Federal de Casación Penal**, luego de valorar que la Ley 27.430 (BO 29/12/2017) no era aplicable retroactivamente como ley penal más benigna, hizo lugar al recurso de casación interpuesto por el Ministerio Público Fiscal.

En consecuencia, anuló la decisión recurrida proveniente de la **Sala B**, de la **Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico** que, a su turno, había confirmado el sobreseimiento total de **Matías Fernando Cristóbal Vidal** y de **Francisco Susmel**, en orden a las supuestas evasiones de pago del Impuesto a las Ganancias correspondientes (2011) y del Impuesto al Valor Agregado por el mismo ejercicio (1/2011, 2/2011 y 3/2011), a cuyo ingreso se habría encontrado obligada la contribuyente **RB INDUSTRIAL S.A.**

⁵ El caso “*Cañuelas Gas S.A. c/ Provincia de Buenos Aires s/Acción Declarativa de Certeza (4/11/2021)*” que analizaremos en el presente, a la luz de la causa “*Axion Energy Argentina S.A. c/Provincia Santa Fe de s/Acción Declarativa de Certeza (13/03/2018)*”, es una excelente muestra de los vientos que soplan.

⁶ Cómo he mencionado, sobre este punto, se puede considerar que es unánime la postura de los cuatro ministros que actualmente integran la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Ante lo así resuelto, la defensa de Matías Fernando Cristóbal Vidal solicitó el dictado de una **sentencia plenaria por parte de la Cámara Federal de Casación Penal**, no habiendo sido admitida por la presidencia de la Sala III, el 27 de mayo de 2019.

Posteriormente, luego de esa decisión, **interpuso recurso extraordinario federal por violación al principio de aplicación retroactiva de la ley penal más benigna** con amplias consideraciones sobre las razones por las cuales debía aplicarse en el *sub lite* (retroactivamente) la Ley 27.430, como ley penal más benigna en términos que (en lo sustancial) también hizo valer el coimputado Francisco Susmel al impulsar la misma vía recursiva, ambos con cita de vasta jurisprudencia y lo resuelto por la Corte Suprema en **“Palero”** y **“Cristalux”**.

A ello agregó la defensa de Susmel la nulidad del auto apelado por falta de firma de uno de los jueces que conformó la mayoría y, en el caso de Vidal, defendió la interposición en tiempo y forma de la vía de impugnación que contempla el artículo 11⁷, de la Ley 24.050, tildando el rechazo decidido de arbitrario.

El tribunal concedió ambos remedios federales con sustento en que:

- *“se había planteado una cuestión federal relacionada con la inteligencia y aplicación de normas de derecho federal, como lo es el artículo 18 de la Constitución Nacional, las Leyes 24.769, 26.735 y 27.430 y el artículo 2º, del Código Penal, en su incidencia con las normas tributarias penales y que la inteligencia de esa cuestión estaba relacionada con la doctrina emanada in re “Palero” (Fallos: 330:4544)”*.

II. El Decisorio de la Corte Suprema de Justicia del a Nación.

Antecedentes, Reproches y Admisibilidad del Recurso.

En primer término, los ministros plantean que, expuestos los antecedentes del caso, cabe tener presente que la sanción de la **Ley 27.430** introdujo significativas reformas en el régimen impositivo argentino en general, entre las cuales, en el artículo 279, consagró un nuevo **Régimen Penal Tributario** que derogó al anterior, que estaba vigente según Ley 24.769, con las reformas introducidas por las Leyes 26.063 y 26.735.

⁷ *“ARTICULO 11. - También darán lugar a la reunión de la Cámara de Casación en pleno las sentencias que contradigan otra anterior de la misma Cámara, cuando el precedente haya sido expresamente invocado por el recurrente antes de la sentencia definitiva de ese Tribunal. La impugnación tendiente a la convocatoria del Tribunal en Pleno deberá ser interpuesta y fundada dentro de los CINCO (5) días, ante la Sala interviniente.....La Cámara establecerá la doctrina aplicable y si la del fallo impugnado no se ajustare a aquélla, lo declarará nulo y dictará sentencia acorde con la doctrina establecida.....Hasta tanto la Cámara resuelva sobre la procedencia o no de la impugnación, la sentencia quedará suspendida en su ejecución.”*

En lo que aquí concierne, **mantuvo el sistema de cuantías mínimas⁸** para regular algunos de los delitos en él previstos, tratándose (por lo demás) de una modalidad ya contemplada por sus leyes predecesoras.

A resultas de la entrada en vigor de la Ley 27.430, el máximo representante del Ministerio Público Fiscal dictó la Instrucción General Resolución (PGN) 18/18, de fecha 21 de febrero de 2018 e impartió la directiva, a todos los fiscales con competencia federal en materia penal, para que se opusieran a su aplicación retroactiva.

Ahora bien, lo expuesto dio lugar a la promoción de una considerable cantidad de planteos por parte de quienes se sintieron alcanzados por lo que entendieron la mayor benignidad de la Ley 27.430.

A partir de lo expuesto, la **Corte Suprema de Justicia de la Nación**, como cabeza del Poder Judicial de la Nación y habida cuenta del nítido carácter federal de las cuestiones planteadas en las aludidas causas, habilita su intervención en los términos del artículo 14, de la Ley 48.

Dado el contexto que detallamos en el primer apartado, nuestro Máximo Tribunal destaca que *“la respuesta institucional, a adoptarse mediante la presente sentencia, es el fruto de una decisión consensuada entre los ministros que integran esta Corte.....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”, considerandos 10 y 11)...”*.

Es decir, estamos en presencia de una jurisprudencia unánime entre todos sus ministros, la cual los tribunales inferiores están obligados a acatar y la autoridad administrativa a respetar.

Como antecedente se cita el resolutorio de la Sala III, de la Cámara Federal de Casación Penal (27/06/2018), en la causa *“Galetti”*, en la cual se opuso a que la reforma que introdujo la Ley 27.430 en el monto cuantitativo del tipo penal comprometido en ese caso quedara alcanzado por el principio de aplicación retroactiva de la ley penal más benigna.

⁸ Condición objetiva de punibilidad.

Posteriormente, los ministros nos recuerdan el precedente “Palero”⁹ dictado por la CSJN, el 23/10/2007, a propósito de la reforma que, por Ley 26.063, el legislador introdujo en esos tiempos al elevar los montos contemplados por los tipos penales tributarios vinculados a recursos de la seguridad social de la entonces Ley Penal Tributaria 24.769.

Es más, se recuerda que años más tarde, todas y cada una de las salas que componen ese tribunal superior de la causa, pacífica y uniformemente aplicaron la solución de ese precedente al intervenir con motivo de la reforma que (en relación con ese mismo contenido) introdujo la Ley 26.735, en los delitos contemplados por esa última.

Luego se aclara que esta jurisprudencia no se modificó por la aplicación del artículo 280, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, en la causa “Soler, Diego s/ recurso de casación (18/02/2014)”¹⁰.

A partir de lo expuesto la propia Corte Suprema entiende necesario señalar que la decisión del *a quo* aparece comprometida en un doble aspecto:

- a) por una parte, en la medida 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 y,
- b) 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 la Corte

⁹ “Palero Jorge Carlos S/S/Recurso de Queja”. En el fallo se cita el dictamen de la Procuración en el cual se manifiesta que: “En tales condiciones, entiendo que resulta aplicable al caso en forma retroactiva esta ley que ha resultado más benigna para el recurrente de acuerdo a lo normado por el artículo 2 del Código Penal, en tanto que la modificación introducida importó la desincriminación de aquellas retenciones mensuales menores a dicha cifra, entre las que se incluyen las que conformaron el marco fáctico original de la pena impuesta al apelante que, de ser mantenida, importaría vulnerar aquel principio receptado en los tratados internacionales con jerarquía constitucional a las que se ha hecho mención (Fallos: 321:3160; 324:1878 y 2806Y327:2280).....”.

¹⁰ “....poniendo en tela de juicio que el criterio de aquel precedente pudiera ser aplicado a esa posterior reforma, con base en que la finalidad de esta última había sido la de una actualización monetaria ausente en aquel y que, por ende, debía interpretarse, según jurisprudencia del Tribunal que invocó, 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, a resultas de lo cual, debía 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....”.

Suprema de Justicia de la Nación, cuando aquella debió ser resuelta con carácter previo (Casación) a la enervación de la jurisdicción de este máximo Tribunal.

En el considerando 6° y siguientes, la CSJN se adentra en un minucioso análisis sobre cual es la **sentencia definitiva**, a la luz de la existencia de la **casación penal**, puesto que ello compete al examen de los requisitos de admisibilidad del recurso extraordinario.

Agrega, en tono de reproche, que:

- ***“quedó en evidencia que existió un trato dispar en la forma en que la Sala III abordó el agravio referido a la existencia de jurisprudencia contradictoria en supuestos como el de autos, lo cual revela la ausencia de una respuesta institucional sería que (en términos de eficacia y eficiencia) atendiera a la situación a la que estaba llamada a contrarrestar, por vía del recurso de inaplicabilidad de ley, siendo que (en definitiva) solo sumó mayor indefinición e incertidumbre al estado de cosas existente”***. (el resaltado me pertenece).

Luego, siguiendo con la misma tónica, los ministros expresan que **tal ha sido el desapegado a derecho por parte del a quo que obligaría a declarar la nulidad del auto de concesión del recurso extraordinario no solo por falta de fundamentación sino también por falta de agotamiento de la competencia propia de un tribunal intermedio.**

Ahora bien, sin embargo, se resalta que no escapa a la Corte que el reenvío de la causa al tribunal apelado para un nuevo pronunciamiento, generaría que cientos de casos quedarán expuestos a una significativa demora, con la agravante de que ello 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 que introdujo la Ley 27.430, en lo que específicamente concierne a la elevación de los montos cuantitativos en cuestión.

Agrega que:

- ***“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 26.735 y ahora por la de la Ley 27.430 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”***.

Por todo lo expuesto, nuestro Tribunal Címero, decide avanzar en un pronunciamiento sobre el recurso extraordinario interpuesto, considerando al mismo formalmente procedente toda vez que, además, el auto apelado proviene del tribunal superior de la causa y es equiparable a sentencia definitiva ya que, en el particular contexto descripto precedentemente, la anulación con reenvío dispuesta por la Cámara Federal de Casación Penal genera un gravamen de insusceptible reparación ulterior al mantener a los imputados sometidos a proceso conforme a una ley que (según entienden) viola el principio de irretroactividad de la ley penal y de retroactividad de la ley penal más benigna, consagrado en el artículo 2¹¹, del **Código Penal**, y con jerarquía constitucional en los artículos 9, de la **Convención Americana sobre Derechos Humanos**¹² y 15.1 del **Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos**¹³ (convenciones internacionales que forman parte de nuestro bloque de constitucionalidad por así disponerlo el artículo 75, inciso 22, de la **Constitución Nacional**).

A ello se suma que la decisión ha sido contraria al derecho que cita el apelante (artículo 14, inciso 3°, de la **Ley 48**) en violación al derecho al debido proceso y al principio de legalidad consagrados en los **artículos 18 y 19 de la Constitución Nacional**. 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**”.

La Condición Objetiva de Punibilidad y la Ley Penal Más Benigna

En primer lugar se nos recuerda que el vocal preopinante¹⁴ fundó su posición en que: “...la actual elevación de los montos dispuestos por la ley 27.430 no puede ser asimilada a un menor reproche de la conducta, por lo que no puede dar lugar a su aplicación retroactiva en función del principio de benignidad invocado”.....”a diferencia de la ley 24.769 y sus posteriores

¹¹ “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”.

¹² Pacto de San José – Artículo 9. “Principio de Legalidad y de Retroactividad. 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”.

¹³ Artículo 15 1. “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”.

¹⁴ Sala III.

modificaciones, la actual ley que regula el régimen penal tributario puso expresamente de manifiesto que la elevación de los umbrales cuantitativos se vincula con cuestiones de política económica (con el fin de compensar la depreciación monetaria y el proceso inflacionario acaecido en nuestro país desde la última reforma) y no con un cambio de valoración social de la conducta". Para ello cita a su favor, el propio mensaje de elevación del proyecto de ley por parte del Poder Ejecutivo Nacional.

A su turno, el vocal que se expidió en segundo término acompañó la solución del preopinante en cuanto a que correspondía hacer lugar al recurso de casación del fiscal, con sustento en sentencias previas dictadas en el marco de la reforma que introdujo al Régimen Penal Tributario la Ley 26.735, que:

- ***“como inveteradamente hemos sostenido, las modificaciones a los montos dinerarios en los artículos correspondientes en la ley penal tributaria no son más que actualizaciones, que no comportan una ley penal más benigna”.***

Por último, el voto en disidencia se pronunció en consonancia con el precedente “Palero” y sostuvo que de la letra de la Ley 27.430:

- *“se desprende que la modificación del monto de la deuda punible responde a una cuestión de política criminal y dinámica social, basada en la pérdida del interés punitivo del Estado en mantener una incriminación por una obligación tributaria no cumplida de valor mínimo. De ahí el aumento.”.....“Puesto, pues, en evidencia a través de la sanción de la Ley 27.430 el desinterés del Estado en el incumplimiento de tributos considerados de bajo monto, no cabe sino concluir que... la incriminación atribuida al encausado debe examinarse a tenor de dicha norma”.*

En consecuencia, continúa nuestro Máximo Tribunal, 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”, recogiendo la postura del **Ministerio Público Fiscal** en la **Resolución (PGN) 18/18**.

Mencionado lo anterior, la CSJN nos recuerda que:

- *“...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....., 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.....”.

- *“....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.....da lugar a que en oportunidad de fallar casos sustancialmente análogos, sus conclusiones sean debidamente consideradas y consecuentemente seguidas por los tribunales inferiores....”.*
- *“Por ende, si bien es cierto que la Corte Suprema solo decide en los procesos concretos que le son sometidos, los jueces deben..... conformar sus decisiones a las sentencias de este Tribunal dictadas en casos similares, obligación esta que se sustenta en la responsabilidad institucional que le corresponde a la Corte como titular del Departamento Judicial del Gobierno Federal (artículo 108, de la Constitución Nacional), los principios de igualdad y seguridad jurídica, así como razones de celeridad y economía procesal que hacen conveniente evitar todo dispendio de actividad jurisdiccional....”.*
- **“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..... salvo que se invoquen circunstancias de hecho con base a las cuales se fijan distinciones entre los fallos que se invocan como contradictorios.....”.** (el resaltado me pertenece).

Lo expuesto pulveriza el fundamento en el decisorio de la Sala III, en virtud del mensaje de elevación del proyecto de ley, al manifestar que no es posible conocer la razón por la cual la cuestión referida a la actualización monetaria debería autorizar a no aplicar la solución de “Palero” en tanto y en cuanto no surge de allí que esa haya sido la regla de derecho para fijar el alcance del principio de aplicación retroactiva de la ley penal más benigna.

En efecto, la sentencia en “Palero” se inserta en la línea jurisprudencial de “Cristalux S.A.” (11/04/2006) cuya invocación expresa hizo el dictamen del por entonces señor Procurador Fiscal a cuyos argumentos y conclusiones remitió el fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, con la particularidad de que ese último precedente fue adoptado por remisión a la disidencia del juez Petracchi en “Ayerza” (Fallos: 321:824), ocasión en la cual, si bien respecto de un supuesto de ley penal cambiaria, previo a avanzar en esa especificidad, se fijó el alcance y contenido del principio de la ley penal más benigna a resultas de la jerarquía constitucional otorgada, por la reforma constitucional de 1994, al principio contemplado en

los artículos 9, del Pacto de San José de Costa Rica, y 15.1, del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, aceptando su aplicación universal y **admitiendo solo limitadas excepciones, de acuerdo a lineamientos que también pueden identificarse en esa sentencia y, entre los cuales, no existe referencia alguna al factor de actualización monetaria.**

Sí, a partir de lo resuelto, lo que se pretende es advertir sobre la inconveniencia o el error de que la actualización monetaria no se hubiera tenido en cuenta en oportunidad de dictarse el precedente “Palero”, ello tampoco constituye un argumento novedoso, en tanto ya había sido esgrimido por las partes acusadoras, en el marco de los cuestionamientos que se plantearon contra la reforma que introdujo (también sobre el punto bajo examen) la Ley 26.735 y que, luego de no ser admitido por ninguna de las salas del tribunal superior de la causa (incluida la Sala III), la vía federal impulsada por los mismos interesados fue desestimada, por aplicación del artículo 280, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, en “Soler, Diego”.

Atento a las consecuencias que se han derivado en las instancias de grado y por las partes intervinientes, sobre el contenido de esa última sentencia, 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.

Como si ratificar de forma plena la jurisprudencia “Palero” no fuera suficiente, la CSJN dedica varios párrafos adicionales a evitar fututos excesos de los tribunales inferiores:

- En los antecedentes parlamentarios de la Ley 26.063, contrariamente a lo sostenido por el Estado y la Sala III, también se mencionó la imperiosa necesidad de la actualización monetaria.
- Los partidarios del parecer bajo examen se basan exclusivamente en el contenido del Mensaje 126/17, mediante el cual el Poder Ejecutivo Nacional elevó el Proyecto de Ley que luego se convirtió en la sancionada y según el cual: *“En lo respectivo a la conducta punible, dado el tiempo transcurrido desde la última modificación en 2011, se entiende oportuno actualizar los montos de las condiciones objetivas de punibilidad de cada uno de los delitos tipificados en la ley a fin de adecuarlos a la realidad económica imperante, consecuente con el objetivo tenido en cuenta originariamente desde la vigencia de la ley 24.769, y antes de la ley 23.771, que fue sancionar penalmente únicamente a las conductas graves...”*.

Ahora bien, del análisis del trámite parlamentario en su totalidad surge que, cualquiera fuera la motivación para avanzar en la reforma de la actual ley, en lo que a los montos cuantitativos respecta, aquella no quedó reflejada en el texto de la ley.

- ***“que el aumento que introdujo la reforma sancionada por la ley 27.430, 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..”.***

Luego, nuestro Tribunal Címero, **entrando en un terreno pantanoso**, plantea que, desechada 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 27.430 respondió a una actualización monetaria, hay que ponderar si las razones que dieron sustento a aquel precedente deberían ceder frente a las restantes invocadas no solo por el auto apelado sino también por las partes acusadoras en esos otros recursos, en la medida que sean coincidentes.

En este punto se nos recuerda que en el debate legislativo se traduce de forma más genuina la participación de todas las voces sociales y se consolida la idea fundamental de participación y decisión democrática, afianzándose de este modo el valor epistemológico de la democracia deliberativa. De ahí que, a la luz de las herramientas reconocidas por el Tribunal en su jurisprudencia, la interpretación auténtica brindada por ambas Cámaras del Congreso, con más razón cuando ha recibido expreso tratamiento en el debate legislativo, puede excluir de los sentidos posibles del texto aquellos que (según considera el legislador) no debieron haberse incluido, siempre que ello resulte razonable en los términos del artículo 28, de la Constitución Nacional.

Asimismo, **en reiteradas oportunidades se ha dicho que la primera fuente de exégesis de la ley es su letra, que ellas deben entenderse teniendo en cuenta el contexto general y los fines que las informan.**

A partir de lo expuesto, razonan los cuatro ministros, lo resuelto en “Palero” siguió la línea jurisprudencial del precedente “Cristalux” que supuso la aplicación universal del principio de la ley más benigna salvo algunas excepciones, cuyo abordaje sometió a

rigurosos estándares y sin que ello supusiera prescindir del sistema en el que está llamado a operar ese principio según la regla del artículo 4, del Código Penal, conforme al cual aplica **“a todos los delitos previstos por leyes especiales, en cuanto éstas no dispusieran lo contrario”**, sin que sea preciso que las leyes dispongan literalmente lo contrario respecto de las disposiciones generales del Código Penal para excluir la aplicación de estas, sino que es suficiente que la aplicación subsidiaria del Código mencionado sea incompatible con la orgánica armonía de las disposiciones de aquellas.

Entonces, no surge (ni se invoca) que el *sub examine* encuadre en el supuesto de excepción tenido en cuenta por el Tribunal en “Cristalux” ni tampoco que, siendo la ley penal tributaria una ley especial, el legislador haya excluido a la materia expresamente del ámbito del principio constitucional, ni que la aplicación subsidiaria de este último resulte incompatible en los términos señalados, sin que ello suponga adelantar opinión del Tribunal en cuanto a que esa sola previsión legal *per se* constituya un recorte admisible de la aplicación retroactiva de la ley penal más benigna.

- **En síntesis, en el caso de leyes penales especiales¹⁵, la excepción de la aplicación del principio de general de ley penal más benigna debe surgir de forma expresa del texto de la ley o, en subsidio, ser incompatible con la ley sancionada¹⁶.**

Es más, frente a esta estructura normativa, la práctica legislativa en materia penal tributaria da cuenta de que el único intento que tuvo el Poder Ejecutivo Nacional para introducir un recorte al principio constitucional, en supuestos de aumentos de los montos cuantitativos en los tipos penales de la ley penal tributaria, fue rechazado en el trámite parlamentario que culminó con la sanción de la Ley 26.735¹⁷, cuyo texto (que no incluía la excepción señalada), fue promulgado por el Decreto (PEN) 266/2011 (BO 28/12/2011) sin observaciones.

¹⁵ Régimen Penal Tributario.

¹⁶ **Todo esto es independiente de las razones que el Poder Ejecutivo Nacional pregone en el mensaje de elevación.**

¹⁷ El Poder Ejecutivo Nacional intentó, en el Proyecto de Ley remitido al parlamento, excluir la aplicación del principio de ley penal más benigna. Pero esto fue eliminado al ser tratado el mismo por la Comisiones de Legislación Penal y de Presupuesto y Hacienda del Congreso Nacional (más allá de existir, para ese entonces, el antecedente “Palero”).

A ello se suma que la línea de decisiones jurisdiccionales, adoptadas con anterioridad a esa reforma y con posterioridad hasta la sanción de la Ley 27.430, no merecieron respuesta alguna del Congreso Nacional.

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 27.430 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*”, como así 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.

Por último, tampoco es admisible derivar de la **Unidad de Valor Tributaria (UVT)** que crea la Ley 27.430 un argumento en *post* de que la actual elevación de los montos no es más que una actualización monetaria de las condiciones objetivas de punibilidad que no puede ser asimilada a un menor reproche de la conducta de evasión.

A mayor abundamiento, la CSJN nos aclara que la observancia de las reglas generales de hermenéutica jurídica no agota la interpretación de las normas penales, puesto que el **principio de legalidad (artículo 18) de la Constitución Nacional, exige priorizar una exégesis restrictiva dentro del límite semántico del texto legal, en consonancia con el principio político criminal que caracteriza al derecho penal como la ultima ratio del ordenamiento jurídico y con el principio *pro homine* que impone privilegiar la interpretación legal que más derechos acuerde al ser humano frente al poder estatal.**

De allí que las razones esgrimidas por el *a quo* (y las partes acusadoras) 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, inicuo o arbitrario, nada de lo cual aparece comprometido en el *sub lite*.

Finalmente, en virtud de todo lo expuesto (lo cual es contundente), la CSJN considera que hay que cabe descalificar lo resuelto por la Sala III en el *sub lite*, al igual que en todas las decisiones adoptadas en los restantes casos en los que replicó la misma solución y en cuyo marco el Tribunal resolverá por remisión a autos en tanto y en cuanto confluyan las mismas circunstancias.

A su vez, esas mismas razones conducen a desestimar la vía recursiva federal, impulsada tanto por el Ministerio Público Fiscal como por la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Por si quedará alguna duda, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, cierra su resolución haciendo saber a la Cámara Federal de Casación Penal (con miras a evitar la reedición de situaciones como las generadas en el sub examine) que:

- *“...su actuación como tribunal superior de la causa incluye, la de agotar el ejercicio de su competencia, a la luz del principio del máximo rendimiento, en cuyo ámbito debió haberse dirimido la jurisprudencia contradictoria a la que dio lugar la cuestión bajo examen y donde necesariamente deberá ser canalizado cualquier futuro intento por hacer valer alguna solución que prescinda de aplicar lo resuelto por el Tribunal en el fallo “Palero”, a reformas introducidas en tipos penales que contemplan “montos cuantitativos” ya sea que se argumenten “nuevas y fundadas razones para demostrar claramente el error e inconveniencia” de lo allí resuelto y/o que se esgriman nuevas circunstancias de hecho para diferenciarse de esa solución. Ello con expresa indicación de que, en caso de existir jurisprudencia contradictoria, la vía extraordinaria federal solo corresponde que sea habilitada una vez que ese tribunal intermedio haya zanjado sus diferencias mediante los mecanismos que consagra el derecho argentino...”.*

Por lo expuesto, con los votos de Horacio Rosatti, Juan Carlos Maqueda, Elena I. Highton de Nolasco y Ricardo Luis Lorenzetti el Tribunal resuelve declarar procedentes los recursos extraordinarios interpuestos por las defensas de Matías Fernando Cristóbal Vidal y Francisco Susmel, revocar la resolución apelada en cuanto hizo lugar al recurso de casación interpuesto por el Ministerio Público Fiscal, reenviar la causa al tribunal de origen para que a la brevedad dicte nueva sentencia en el marco de las consideraciones de fondo plasmadas en los considerandos 14 a 21 y encomendar a la Cámara Federal de Casación Penal, al Ministerio Público Fiscal y a la Administración Federal de Ingresos Públicos que tomen debida nota de las consideraciones expuestas en este decisorio.

III. La Respuesta de la Procuración General de la Nación.

Por medio de la **R. (PGN) 87/2021**, del 2 de noviembre de 2021, el Procurador Casal dejó sin efecto la **R. (PGN) 18/2018**, en virtud de la sentencia que he analizado en los párrafos precedentes.

Los principales considerando de la Resolución son:

- *“Esta vez, la también muy intensa actividad recursiva del Ministerio Público impulsada por la instrucción general tuvo por resultado una **sentencia sustantiva** por parte de la Corte (dictada in re “Vidal, Matías Fernando Cristóbal y otros s/ infracción ley 24.769” (CPE 601/2016/CS1) el 28 de octubre de 2021) aunque no en el sentido postulado por la Procuración General”.*
- *“Muy brevemente, yendo a lo que aquí es de interés, el Tribunal entendió que su doctrina de Fallos: 330:4544 (“Palero”) no había agregado más excepciones al principio de retroactividad de la ley penal más benigna que las explícitamente reconocidas en el precedente de Fallos: 329:1053 (“Cristalux”).”*
- *“En particular, sostuvo, en primer término, que esa jurisprudencia no habría establecido que el objetivo de compensar la depreciación de la moneda que pudiera tener el establecimiento legislativo de nuevas sumas diera razón, por sí solo, para hacer excepción al principio. La aplicación retroactiva del nuevo monto del que dependía la punibilidad del delito en discusión en aquel caso “Palero”, que avaló la Corte en su sentencia (a diferencia de la lectura que propuso esta Procuración General a partir de la resolución PGN 5/12) no habría tomado como razón el hecho de que estaba dirigida a producir una simple actualización para compensar una depreciación monetaria.”*
- *“En segundo lugar, la Corte desechó también la interpretación de este Ministerio Público según la cual la modificación de los montos de punibilidad que introdujo Ley 27.430 respondería meramente a ese objetivo (cf. Considerandos 16 a 18).”*
- *“En lo que concierne a este Ministerio Público, esa sentencia priva de toda vigencia a la Instrucción ordenada en la Resolución PGN 18/18.....”.*
- *“Ello aconseja dejar formalmente sin efecto la instrucción, en la medida en que obliga a todos los fiscales a impugnar las decisiones de los tribunales que propician una posición contraria a la allí sostenida, como la ahora adoptada expresa y finalmente por la Corte.”*

- *“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.”*

El último párrafo, ha sido objeto de críticas por parte de la doctrina, pero, por mi parte, lo considero mandatorio con relación con las responsabilidades propias del Procurador General de la Nación, no desvirtuando en ningún, el acatamiento de la sentencia de la CSJN.

IV. La Respuesta de la AFIP.

Por su parte, el 2/11/2021, la AFIP emitió la **Instrucción General 2/2021**¹⁸, por medio de la cual se plantea que, en virtud de la jurisprudencia de la CSJN, a la luz del fallo “*VIDAL, Matías Fernando Cristóbal y otros s/ infracción ley 24.769*”, la doctrina resultante es que conforme los extremos previstos por el Título IX, de la Ley 27.430, corresponde estar a la **aplicación universal del principio de la ley más benigna**, en función de resultar la interpretación que (de acuerdo a los criterios de hermenéutica jurídica desarrollados) respeta las decisiones de política criminal y económica plasmadas en la ley.

En consecuencia, la Instrucción General resulta de aplicación para todas las áreas técnicas y jurídicas competentes en la tramitación de causas penales tributarias, aduaneras y de los recursos de la seguridad social, así como en los sumarios infraccionales respectivos.

A partir de lo expuesto se instruye:

- 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 aun no se haya formulado denuncia penal, efectuado que sea el análisis señalado previamente y resultando que no se superen

¹⁸ IG – 2021 – 2 – E – AFIP – SDGASJ.

las condiciones objetivas de punibilidad previstas por el Régimen Penal Tributario (Ley 27.430), o en la Sección XII Título I y II de la Ley 22.415, 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, ésta evaluará la procedencia de la aplicación de las sanciones respectivas, conforme los términos de las normas aplicables a cada caso.

- ✓ **Corte Suprema de Justicia de la Nación. "Cañuelas Gas S.A. c/ Provincia de Buenos Aires s/Acción Declarativa de Certeza (4/11/2021)". Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Fiscalidad de los Subsidios del Estado Nacional. Competencia.**

I. El Caso.

Cañuelas Gas S.A. promueve la acción prevista en el artículo 322, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, contra la **Provincia de Buenos Aires**, con el objeto de hacer cesar el estado de incertidumbre en el que alega encontrarse como consecuencia de la pretensión de la demandada de **gravar con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos los ingresos obtenidos por reintegros provenientes del Programa Nacional de Consumo Residencial de Gas Licuado de Petróleo (GLP) Envasado**.

Entiende que tal proceder resulta violatorio de la cláusula constitucional que le impone al Congreso de la Nación el deber de proveer lo conducente a la prosperidad del país (artículo 75, inciso 18, de la Constitución Nacional), el régimen federal regulatorio de la industria y comercialización del gas licuado de petróleo y el principio de jerarquía normativa previsto en el artículo 31¹⁹, de nuestra Carta Magna.

Sostiene que la pretensión del fisco local se concretó una vez que fue notificada de la **Resolución 3780/19**, a través de la cual la **Agencia de Recaudación de la Provincia de**

¹⁹ Artículo 31. "Esta Constitución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con las potencias extranjeras son la ley suprema de la Nación; y las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse a ella, no obstante cualquiera disposición en contrario que contengan las leyes o constituciones provinciales, salvo para la provincia de Buenos Aires, los tratados ratificados después del Pacto de 11 de noviembre de 1859".

Buenos Aires (ARBA) ordenó el inicio del procedimiento determinativo y sumarial a los efectos de reclamar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos por los períodos fiscales 1/2013 a 12/2014, cuestionados en autos.

Cabe destacar que la actividad de la accionante consiste en la compra, venta, fraccionamiento y comercialización de gas licuado de petróleo, a granel o envasado.

Por otra parte, explica que, a raíz de la fiscalización realizada por ARBA, se detectaron diferencias a favor del fisco. Ello, se corresponde con el hecho de que en la base imponible declarada no se consideró como gravados a los ingresos recibidos por subsidios otorgados por el Estado Nacional en virtud de lo establecido en la Resolución 1071/2008 y en la Ley 26.020.

Al respecto, destaca que el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires dispone que los subsidios otorgados por el Estado Nacional, Provincial y Municipal no constituyen ingresos gravados con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

En este marco, además, peticiona el dictado de una medida cautelar de no innovar.

II. El Dictamen de la Procuración.

La Dra. Laura Monti (7/10/2019) sostiene que:

- *“Las cuestiones esgrimidas en el sub lite son sustancialmente análogas a las que tuve oportunidad de examinar en mi dictamen del día 4/05/2017, en la causa **“Axion Energy Argentina S.A. c/Provincia Santa Fe de s/Acción Declarativa de Certeza²⁰”**, con sentencia de conformidad del 13/03/2018, a cuyos términos y conclusiones, en lo que fuere pertinente, corresponde remitir en razón de brevedad”.*
- *“En virtud de los fundamentos allí brindados, opino que al ser parte una provincia en un pleito de manifiesto contenido federal, cualquiera sea la vecindad o nacionalidad de la actora....., **el proceso corresponde a la competencia originaria del Tribunal**, dado que en el caso es parte una provincia y se trataría de un pleito de manifiesto contenido federal”.*

²⁰ Recordemos que en la mencionada causa la CSJN resolvió: *“Declarar que la presente causa corresponde a la competencia originaria de esta Corte” “hacer lugar a la medida cautelar de no innovar pedida”.* Es una excelente muestra de los cambios de época de nuestro Máximo Tribunal de Justicia.

III. La Resolución de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Siendo consecuente con el clima de época reinante, nuestro Tribunal Címero, plantea que la apertura de la jurisdicción originaria en razón de la materia solo procede cuando la acción entablada se funda directa y exclusivamente en prescripciones constitucionales de carácter nacional, leyes del Congreso, o tratados, **de tal suerte que la cuestión federal sea la predominante en la causa.**

- **En este punto es dable destacar que la frase “cuestión federal predominante o preponderante” le provee a la Corte Suprema de Justicia de la Nación de un amplio caudal de arbitrariedad para decidir en que cuestiones adentrarse, el cual no tiene límites fácticos u objetivos.**

Por lo tanto, continúan de forma unívoca los cuatro ministros que votan, quedan excluidos de dicha instancia aquellos procesos en los que se planteen cuestiones de índole local que traigan aparejada la necesidad de hacer mérito de estas o que requieran para su solución la aplicación de normas de esa naturaleza o el examen o revisión en sentido estricto de actos administrativos de las autoridades provinciales, legislativos o judiciales de carácter local, **ya que el respeto de las autonomías provinciales requiere que se reserve a sus jueces el conocimiento y decisión de las causas que versan sobre cuestiones propias del derecho provincial.**

En consecuencia, en el *sub lite* se perfecciona la situación descripta en el párrafo anterior, dado que el planteo efectuado exige, de manera ineludible, interpretar y establecer el alcance del **Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires.**

Ello es así por cuanto la propia actora reconoce que la citada disposición excluye de la base imponible para determinar el impuesto cuestionado los ingresos provenientes de subsidios concedidos por el Estado Nacional y que (según argumenta) ARBA pretende gravar.

En consecuencia, concluyen los ministros, solo a partir del resultado que se obtenga de dicha labor hermenéutica, se habrá de determinar la eventual afectación de las normas federales que la actora pretende hacer valer.

Por lo expuesto, la CSJN, resuelve declarar que la presente causa es ajena a la competencia originaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

De esta forma, la CSJN continua en la senda por medio de la cual se fulmina cualquier planteo que requiera, aunque sea de forma oblicua, la revisión de alguna norma provincial, por más que el análisis de la misma no configure (en la verdad de los

hechos) el elemento esencial que permita la resolución de la causa objeto de una eventual *litis*.