

Evasión Fiscal Ley 26735

JURISPRUDENCIA

Evasión fiscal. Ley 26735

Se rechaza el recurso de

casación interpuesto por el fiscal contra la decisión que hizo lugar al pedido de sobreseimiento incoado por la defensa, por haber sobrevenido una causa extintiva de la acción penal, en virtud de que la conducta desplegada por el imputado no se adecua al tipo previsto en el artículo 1 de la ley 26735.

En la ciudad de Buenos Aires, a los 17 días del mes de MARZO del año dos mil quince, se reúne la Sala IV de la Cámara Federal de Casación Penal integrada por el doctor Juan Carlos Gemignani como presidente, los doctores Gustavo M. Hornos y Eduardo Rafael Riggi como vocales, asistidos por el secretario actuante, a los efectos de resolver los recursos de casación de fs. 431/456 y 457/464 vta. de la presente causa nro. FTU 810242/2011/CFC1 del registro de esta Sala, caratulada: ?R., L. s/recurso de casación?; de la que RESULTA: I. Que el Tribunal Oral en lo Criminal Federal de Tucumán, con fecha 16 de agosto de 2013, en la causa nro. 810242/2011 de su registro interno, resolvió, en lo que aquí interesa ?I) HACER LUGAR al pedido de SOBRESEIMIENTO incoado por la defensa de L. R. en la presente causa, conforme se considera (art. 361 CPPN)? (cfr. fs. 705/706). II. Contra dicha resolución, interpuso el recurso de casación bajo estudio el Fiscal General, doctor Leopoldo Peralta Palma (fs. 457/464), que fue concedido a fs. 465/vta. y fue mantenido en esta instancia por la Fiscal General ante esta instancia, doctora Irma Adriana Garcia Netto (fs. 507). Asimismo, los doctores María Lucia Trabadelo, Daniela Edith Artaza y Pablo Camps, en representación de la parte querellante, AFIP-DGI, interpusieron recurso de casación a fs. 431/456, que fue concedido a fs. 466/467 y fue declarado desierto por esta Cámara a fs. 518/vta. III. El Ministerio Público Fiscal funda su recurso en el primer inciso del art. 456 del C.P.P.N. Afirma que ?el fallo aquí atacado (...) incurrió en una arbitrariedad, toda vez que dictó un sobreseimiento, manteniendo su misma perspectiva parcial de los elementos probatorios arrimados y sin tener en cuenta aquellos que podrían haberse producido en el desarrollo del debate? (fs. 460 vta.). Señala que ?...es preciso despejar las confusiones que existen entre la aplicación retroactiva de la ley penal más benigna, que se funda en un principio de política criminal bien distinto al de legalidad; y la aplicación retroactiva de las normas procesales relativas a montos monetarios, que sólo responden a actualizaciones de índole económica? (fs. 460 vta.). Agrega que ?las normas que sólo actualizan montos o topes (...) de ningún modo traducen un cambio en la reprobación social del hecho en cuestión, el cual, de reiterarse, seguiría siendo considerado delito y pasible de la misma sanción? (fs. 461). El recurrente cita jurisprudencia de la Sala III de esta Cámara de Casación Penal y sostiene que ?... la decisión de subir los topes económicos indica una voluntad del legislador de acomodar los tiempos monetarios a los tipos legales. Esta decisión no tiene el contenido de declarar, simultáneamente mucho menos de modo implícito que lo cumplido conforme la legislación previa ahora resulta ilegítimo, como surge, ahora sí, implícitamente, de la sentencia que impugno? (fs. 462).

Asimismo, afirma ?es oportuno citar los términos que dieron fundamento a la instrucción general del entonces Procurador General de la Nación, Dr. Esteban Righi, en la resolución PGN N° 05/2012, vigente en todos sus términos, al instruir fundadamente que los nuevos topes no se aplican a delitos cometidos a priori...? (fs. 463) y por ello, ?el aumento de los montos mínimos de la Ley Penal Tributaria que dispuso la ley 26.735 respondió al objetivo principal de actualizarlos, compensando la depreciación sufrida por la moneda nacional durante el período de vigencia de la ley 24.769? (fs. 463 vta.). En conclusión solicita que se revoque el fallo impugnado y se haga lugar a lo peticionado por el Ministerio Público Fiscal. Hace reserva del caso federal. IV. Que en la ocasión prevista por los artículos 465, párrafo cuarto y 466 del C.P.P.N., las partes no hicieron presentaciones (fs. 621.). V. Que superada la etapa prevista en los arts. 465, último párrafo y 468 del C.P.P.N., de lo que se dejó constancia en autos (fs. 623), quedaron las actuaciones en estado de ser resueltas. Efectuado el sorteo de ley para que los señores jueces emitan su voto, resultó el siguiente orden sucesivo de votación: doctores Gustavo M. Hornos, Juan Carlos Gemignani y Eduardo Rafael Riggi. El señor juez Eduardo Rafael Riggi dijo: I. Liminarmente, cabe reiterar que el Tribunal Oral en lo Criminal Federal de Tucumán resolvió hacer lugar al pedido de sobreseimiento incoado por la defensa de L. R., por haber sobrevenido una causa extintiva de la acción penal. Ello, por considerar que la conducta despegada por R. no se adecua al tipo previsto en el art. 1 de la Ley 26735 (cfr. resolución obrante a fs. 424/426). II. Ahora bien, a nuestro juicio, el examen acerca de si la acción penal continúa activa o no, debe evaluarse a la luz de lo estipulado en las leyes 23.771 y 24.769, mas no en lo dispuesto en la ley 26.735. Ello es así, por cuanto sostenemos que la modificación operada en los montos dinerarios de los artículos de la ley penal tributaria vía sanción de la 26.735, no comporta una ley penal más benigna en los términos del art. 2° del código sustantivo (cfr. causa n° 15.971 ?Zini, Vicente y otros s/ recurso de casación?, registro n° 1376/12 del 28/09/2012; causa n° 16.208 ?García, Gloria Graciela s/ recurso de casación?, registro n° 1502/12 del 23/10/12; causa n° 16.157 ?Lainez, Walter Hugo s/ recurso de casación?, registro n° 1507/12 del 24/10/12; causa n° 16.205 ?Martínez, Juan José s/recurso de casación?, registro n° 1798/12 del 17/12/2012; causa n° 16.378 ?Griffiths,

Alejandro Daniel s/recurso de casación?, registro n° 1794/12 del 17/12/12, de la Sala III, cuya lectura respetuosamente nos permitimos sugerir). Es que un escenario muy diferente es el que se presenta cuando existe convertibilidad, y lo más importante aún, plena estabilidad, y en esa coyuntura se da el dictado de una nueva norma que suba el umbral económico exigible; caso que, inequívocamente, se traduce en una ley penal más benigna. Distinta -en cuanto concierne a este particular- es la situación que subyace cuando analizamos la sanción de una ley, como la del caso de autos, que lejos de desincriminar la conducta considerada punible, cumple en elevar el referido umbral económico de punibilidad con el claro motivo de actualizar el monto respectivo, acompañando el proceso inflacionario, la realidad económica y el ajuste a tales baremos dictados por el gobierno nacional. En ese sentido, la aplicación retroactiva de una ley penal sólo tendrá lugar si se produce una modificación en la valoración jurídica del hecho que le resulte más favorable al imputado, y no cuando obedezca a determinados cambios coyunturales no vinculados ni vinculables con la ponderación social de la conducta en particular. Por su parte, el aumento de los montos de la ley penal tributaria tuvo lugar a consecuencia de la actualización que se llevó a cabo con el fin de compensar la depreciación sufrida por la moneda desde la sanción de la ley 24.769, fijando así las barreras de punibilidad, siendo estas cuestiones fluctuantes de política criminal que variaron y que no tienen impacto sobre el tipo penal, por lo que mal podríamos decir que corresponde aplicarla retroactivamente. Dicha actualización tiende a mantener un trato igualitario entre aquellos que llevaron a cabo maniobras de valor económico en un contexto en el cual la moneda en la que se encontraba expresado ese valor, se depreció. Por ello, las alteraciones monetarias son cuestiones de política criminal que fomentan la persecución de grandes evasiones, que sólo limitan la punibilidad y no desincriminan el comportamiento delictivo. Nuestra postura volcada líneas arriba es explicada en detalle, y compartida también -mutatis mutandi, puesto que el autor la desarrolla teniendo como norte la materia penal aduanera-, por el Dr. Héctor Guillermo Vidal Albarracín al exponer que: 'En el derecho penal común, la aplicación del principio de la ley penal más benigna contemplada en el art. 2° del Cód. Penal no presenta mayores dificultades. A lo sumo, algunos supuestos en los que la nueva ley requiere de un cotejo para determinar si es o no más benigna se resuelven analizando cada caso concreto. En cambio, en el ámbito penal económico, al cual pertenece el derecho penal aduanero, al regir la llamada 'legislación penal en blanco', la situación es más compleja. El tipo penal se estructura con un precepto general, que es integrado por otras normas específicas de carácter extrapenal. De esa manera, se intenta conciliar el principio de legalidad con la dinámica que la fluidez del tráfico internacional requiere. Así, las infracciones aduaneras consisten en el incumplimiento de un deber y para saber en qué consiste ese deber, hay que acudir al régimen, operación, destinación o situación del cual emerge y que periódicamente se actualiza [...]. La Exposición de motivos señala que: 'se recepta en el art. 899 el criterio jurisprudencial predominante, que sostiene que la ley posterior a la configuración de la infracción que altere el tratamiento aduanero o fiscal de la mercadería afecta sólo un elemento coyuntural de la misma, pero es irrelevante en relación con el tipo penal. Distinta solución correspondería si se reformara la conducta punible y se exigieran otros recaudos que no hubieran sido desplegados por el responsable o se eximieran los cumplidos, pues allí el hecho o acto que se juzgare sería atípico por aplicación de la norma penal más benigna'. Es muy importante, pues, efectuar una jerarquización de esos deberes, a fin de determinar si la nueva norma incide o modifica la conducta prohibida o debida, o tan sólo se refiere a la conducta fluctuante comprendida en ella. Cabe aclarar que, al integrarse la norma tanto por elementos permanentes como por otros ocasionales, siempre que se modifique alguno de esos elementos pareciera que se modifica el tipo penal, pero no es así. Lo que ocurre es que los elementos accidentales tienen categoría de elementos del tipo con referencia a un momento determinado, pues son coyunturales. Ello significa que se cristalizan y poseen esa entidad en un momento, que es el de la comisión de la infracción. Son valorados en ese contexto, por eso es que son accidentales. Si la nueva ley modifica sólo esos elementos, no es aplicable como más benigna, pues la infracción se consumó y, al no cambiar la concepción jurídica o fundamento de su punibilidad, el tipo permanece intacto. Los nuevos deberes desplazan a los anteriores, pero sólo rigen para el futuro [...]. En conclusión, [...] si [los hechos] al momento en que se cometieron tenían entidad y luego por la desvalorización monetaria la perdieron, el reproche permanece inalterable? (confr. 'Delitos Aduaneros?', Editorial Mave, Bs. As., 2004, págs. 256/259). Por lo demás, no debe perderse de vista que en la dirección indicada -aunque haciendo foco en las leyes penales en blanco- se ha expedido el Alto Tribunal en el caso 'Argenflora' anotado a Fallos: 320:763, y más recientemente el Procurador General de la Nación -Resolución PGN Nro. 5/12, del 8 de marzo del año 2012-, oportunidad en la que resaltó que: 'La conclusión a la que se ha arribado en la sección anterior -esto es, que la ley no constituye ley penal más benigna en los términos del art. 2° del Código Penal- no contradice la doctrina implícita en la decisión de la Corte Suprema en el caso "Palero" (Fallos: 330:4544?), brindando una extensa argumentación que aquí tenemos por reproducida por razones de brevedad, y cuya lectura, respetuosamente, nos permitimos sugerir (nuestro voto en la causa n° 12.854 'Legaspi, Adrián Roberto y otro s/recurso de casación' registro n° 444/12.4 del 04/04/2012, de la Sala IV de esta Cámara Federal de Casación Penal). Por todo ello, entendemos que no se genera un derecho a la aplicación retroactiva de la ley 26.735 en virtud del principio sentado en los artículos 9 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 15 del Pacto Internacional de

Derechos Civiles y Políticos. Por último, advertimos también que en situaciones análogas a la presente otros contribuyentes recibieron condenas, por lo que un decisorio justo y equitativo y en particular respetuoso del principio de igualdad consagrado en la Constitución Nacional, debe conceptuar que las conductas que se encontraban reprimidas antes de la mencionada reforma permanezcan siéndolo, por haberse consumado en períodos anteriores a la misma y atendiendo en el caso a la caracterizada naturaleza de la referenciada modificación legislativa descripta y analizada *ut supra*?. En ese sentido, una hermenéutica distinta, so pretexto del *in dubio pro reo* y del principio de la ley penal más benigna -no aplicables al caso como ya se ha visto-, serviría en lo sucesivo para alentar a los penalmente perseguidos a que intenten la mayor dilación posible de las pesquisas y procedimientos con el fin de procurar que cualquier eventual reforma legal posterior pueda interpretarse al menos de manera indirecta, como desincriminatoria de una conducta inequívocamente dolosa, cumplida y constatada antes de dicha modificación legislativa. III. Resulta, oportuno recordar aquí los conceptos vertidos por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el marco de la causa A. 910. XXXVII. *Administración Federal de Ingresos Públicos c/ Intercorp S.R.L. s/ ejecución fiscal* (rta. 15/6/10), ocasión en la que el Alto Tribunal recordó que *el cumplimiento de las funciones del Estado, que es deber suyo atender, origina 'gastos', cuya provisión expresamente se contempla en el art. 4° de la Constitución Nacional. En este sentido, la importancia de la renta pública para la existencia de la Nación ya fue advertida por Alexander Hamilton al sostener que 'El dinero está considerado, con razón, como principio vital del cuerpo político, y como tal sostiene su vida y movimiento y lo capacita para cumplir sus funciones más esenciales. Por consiguiente, una facultad perfecta de allegarse con normalidad y suficiencia los fondos necesarios, hasta donde los recursos de la comunidad lo permitan, debe ser considerada como un elemento componente indispensable en toda Constitución'* (confr. Hamilton, Alexander; Madison, James; Jay, John; *'El federalista'*, XXX, Fondo de Cultura Económica, México, 1994, pág. 119). La relevancia de la cuestión tampoco escapó a Juan Bautista Alberdi para quien *'el Tesoro y el gobierno son dos hechos correlativos que se suponen mutuamente. El país que no puede costear su gobierno, no puede existir como Nación independiente, porque no es más el gobierno que el ejercicio de su soberanía por sí mismo. No poder costear su gobierno, es exactamente no tener medios de ejercer su soberanía; es decir, no poder existir independiente, no poder ser libre. Todo país que proclama su independencia a la faz de las naciones, y asume el ejercicio de su propia soberanía, admite la condición de estos hechos, que es tener un gobierno costeadado por él, y tenerlo a todo trance, es decir, sin limitación de medios para costearlo y sostenerlo; por la razón arriba dicha, de que el gobierno es la condición que hace existir el doble hecho de la independencia nacional y el ejercicio de la soberanía delegada en sus poderes públicos. Desconocer este deber, es hollar el juramento de ser independientes y libres, es abdicar la libertad y entregar el gobierno del país al extranjero, o a cualquiera que tenga dinero para costearlo. Tasar, limitar de un modo irrevocable la extensión de los sacrificios exigidos por el interés bien entendido de la independencia nacional, es aproximarse de aquel extremo vergonzoso'* (confr. *'Sistema Económico y Rentístico de la Confederación Argentina según su Constitución de 1853'*, en *'Organización de la Confederación Argentina'*, El Ateneo, Madrid, 1913, pág. 211)?. Fue precisamente en ese entendimiento, que el Superior sostuvo que *'uno de los peores males que el país soporta es el gravísimo perjuicio social causado por la ilegítima afectación del régimen de los ingresos públicos que proviene de la evasión o bien de la extensa demora en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y que, en la medida en que su competencia lo autorice, los jueces tienen el deber de contribuir a la aminoración de esos dañosos factores y comprender que son disvaliosas las soluciones que involuntariamente los favorecen (Fallos: 313:1420 y sus citas). Y, por ello, ha recalcado que los magistrados deben examinar con particular estrictez la adopción de medidas que pudieran afectar el erario público pues la percepción de las rentas del Tesoro - en tiempo y modo dispuestos legalmente- es condición indispensable para el regular funcionamiento del Estado (Fallos: 327:5521; 328:3720; 330:2186; entre muchos otros)?'. Esa directriz que viene impuesta por la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ciertamente nos impone el deber de examinar con la mayor razonabilidad -dentro del marco constitucional estricto-, la aplicación de la normativa vinculada a la política criminal esbozada por el legislador para la protección de la renta pública, extremo que también nos persuade del acierto de la solución que hemos de proponer en este acuerdo. Por otro lado, cabe destacar que la postura asumida que fuera precedentemente expuesta, no se ha visto conmovida por lo recientemente dispuesto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos *'Soler, Diego s/ recurso de casación'* (S. 765. XLVIII), en los que en fecha 18 de febrero de 2014 resolvió declarar inadmisibles en los términos del artículo 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, los recursos extraordinarios interpuestos contra una resolución que le acordaba el carácter de norma penal más benigna a la ley n° 26.735. Ello así, en tanto es criterio del Alto Tribunal que el rechazo de una apelación federal con la sola invocación del citado artículo *'no importa afirmar la justicia o el acierto de la decisión recurrida sino que, por no haber hallado en la causa elementos que tornen manifiesta la presunta arbitrariedad invocada, el Tribunal decide no pronunciarse sobre el punto'* (conf. Fallos: 322:3217; 323:86; 325:2431 y 2432; 327:5395 y 5448; y S. 148. XL *'Sorroche Viuda de Marzano, Mirta c/ La Buenos Aires Compañía de Seguros y otros'*). IV. Así las cosas, propiciamos al acuerdo: hacer lugar al recurso de casación interpuesto a fs. 457/464 por el representante del Ministerio Público Fiscal, casar la resolución aquí recurrida, y*

en consecuencia, remitir las presentes actuaciones a fin de que se continúe con la sustanciación del proceso según su estado en los términos apuntados, sin costas (arts. 470, 530 y 532 del C.P.P.N.). Es nuestro voto. El señor juez Gustavo M. Hornos dijo: En primer término, cabe recordar que en el caso el sobreseimiento dictado por el tribunal por aplicación retroactiva de la ley 26.735 -artículo 1- que se ha considerado más benigna que la anterior, tuvo sustento en que el monto que se imputa como evadido en concepto de IVA (en virtud de haber simulado el encausado una venta de azúcar con la firma CIDEA S.A. por la suma de \$... con un crédito fiscal de \$..., con la finalidad de generar un crédito fiscal inexistente para CIDEA, brindando de esa manera una colaboración necesaria para la maniobra de evasión para los responsables de esa firma -cfr. además del auto impugnado el requerimiento de elevación a juicio presentado por el Ministerio Público Fiscal-) no superó la suma de \$... que como elemento del tipo penal objetivo se requiere ahora a los fines de la configuración del delito en estudio. Ahora bien, en el recurso de casación interpuesto el Ministerio Público Fiscal cuestionó dicha resolución al sostener, en lo sustancial, que la reforma operada por la citada normativa no importa una desincriminación de las conductas que no hayan superado el monto previsto como elemento del tipo penal objetivo -en el caso en orden al delito de evasión simple de tributos-, dado que sólo se legisló una actualización monetaria. Al respecto, corresponde recordar que ya he señalado que los montos dinerarios cuya evasión se requiere a los fines de la configuración del delito de evasión impositiva simple o agravada, son elementos del tipo penal objetivo, y no condiciones objetivas de punibilidad.

Que esa interpretación es la que se deriva necesariamente del principio de culpabilidad por el hecho. Ya he sostenido también que es claro que la posterior ley 26.735, publicada en el Boletín Oficial el 28 de diciembre de 2011, ha establecido los respectivos montos como límite específico por debajo del cual las conductas descriptas no serán perseguibles como delito. Y que, en relación a ello, la política criminal seguida por el legislador en este aspecto procuró centrar la atención en hechos que por su magnitud merecen encuadrarse en parámetros de criminalización, por lo que la ley concibe como delito la gran evasión, reservando a la competencia administrativa las infracciones de menor cuantía económica. En orden a lo dicho, y de acuerdo con el principio de "coherencia lógica" ínsito en todo sistema legislativo (cfr.: Nuñez, Ricardo C.: "Tratado de Derecho Penal", Tomo I, pág. 131), sostener la vigencia del mentado artículo 1 de la ley 24.769 (anterior a la reforma), aún para los casos sometidos a juzgamiento en los que los montos evadidos no superasen aquellos establecidos por la ley posterior, conduciría a imponer a los eventuales responsables penas privativas de libertad por idénticas conductas que el legislador ha dejado al margen de tal punición penal. Propicio entonces que se rechace el recurso de casación interpuesto a fs. 457/464 vta. por el señor Fiscal General, doctor Leopoldo Peralta Palma. Sin costas (arts. 530 y 532 del C.P.P.N.). Y que se tenga presente la reserva del caso federal. El señor juez Juan Carlos Gemignani dijo: Que, sin perjuicio de la inadmisibilidad de la vía intentada (cfr. Sala IV causa nro.7/2014, caratulada ?Kaiken S.A. s/recurso de casación?, reg. 1327.14, rta. 27/06/2014; causa nro.94/2013, ?Nuarte, Héctor Daniel y Poulian, Leticia Elizabeth s/recurso de casación?, reg. 1290.14, rta. 27/06/2014, entre otras), al solo efecto de conformar mayoría adhiero a la solución que propicia al acuerdo el doctor Gustavo M. Hornos. Así voto. Por ello, en mérito del acuerdo que antecede, el Tribunal, RESUELVE: I. RECHAZAR el recurso de casación interpuesto a fs. 457/464 vta. por el señor Fiscal General, doctor Leopoldo Peralta Palma. Sin costas (arts. 530 y 532 del C.P.P.N.). II. TENER PRESENTE la reserva del caso federal. Regístrese, notifíquese, oportunamente, comuníquese (Acordada 15/13, CSJN - Lex 100-), y remítase la causa al Tribunal de Origen, sirviendo la presente de muy atenta nota de envío. JUAN CARLOS GEMIGNANI GUSTAVO M. HORNOS
EDUARDO R. RIGGI 001114E