

## Evasión Fiscal Impuesto Al Valor Agregado Impuesto A Las Ganancias Sobreseimiento Recurso De Casación

### JURISPRUDENCIA

Evasión fiscal. Impuesto al valor agregado. Impuesto a las ganancias.

Sobreseimiento. Recurso de casación Se hace lugar al recurso de casación interpuesto por el fiscal y se anula la resolución que sobreseyó a los imputados, en orden a la presunta evasión de pago del impuesto a las ganancias y del impuesto al valor agregado, por entender que la última reforma que sufrió la ley penal tributaria -ley 27430- en relación con los montos dinerarios no es más que una nueva actualización, y, por ende, de ningún modo se encuentra desincriminada la conducta.

En la Ciudad de Buenos Aires, a los 12 días del mes de julio del año dos mil dieciocho, reunidos los integrantes de la Sala Tercera de la Cámara Federal de Casación Penal, doctores Carlos Alberto Mahiques, Liliana Elena Catucci y Eduardo Rafael Riggi, bajo la Presidencia del primero de los nombrados, asistidos por la Secretaria de Cámara, Dra. María de las Mercedes López Alduncín, con el objeto de dictar sentencia en la causa n° CPE 982/2014/CFC1, ?J., N. y otros s/recurso de casación?, con la intervención del representante del Ministerio Público Fiscal ante esta Cám ara, Dr. Javier Augusto De Luca, de la querellante AFIP-DGI, Dra. Gabriela María Gonzalez, y del defensor particular, Dr. Héctor Carlos Maleh, por la asistencia de los imputados N. J., E. S. y E. J. Efectuado el sorteo para que los señores jueces emitan su voto, resultó que debía observarse el siguiente orden: doctor Eduardo Rafael Riggi, doctor Carlos Alberto Mahiques y doctora Liliana Elena Catucci. Y VISTOS Y

CONSIDERANDO: El señor juez doctor Eduardo Rafael Riggi dijo: PRIMERO: 1.- Llega la causa a conocimiento de esta Alzada a raíz del recurso de casación interpuesto a fojas 841/847 vta. por el representante del Ministerio Público Fiscal, contra la resolución del Tribunal Oral en lo Penal Económico N° 3, de fecha 8 de marzo del corriente año, por la que se sobreseyó a N. J., E. S. y E. J., en orden a la presunta evasión de pago del Impuesto a las Ganancias correspondiente al ejercicio fiscal 2009 por la suma de \$484.784,50, y del Impuesto al Valor Agregado correspondiente al ejercicio fiscal 2009 por la suma de \$402.483,32 (art. 336 inc. 3° del C.P.P.N.) y se declaró que la realización del proceso no afectaba el buen nombre y honor de que hubieren gozado los nombrados (fs. 838/840). 2.- El Tribunal de mérito concedió a fojas 849/850 el remedio impetrado, el que fue mantenido en esta instancia a fojas 855. 3.- El Ministerio Público Fiscal encuadró su recurso en las causales previstas por el inciso primero del artículo 456 del Código Procesal Penal de la Nación. Alegó que el tribunal de grado hizo uso automático del principio de retroactividad de la ley penal más benigna concluyendo que debían aplicarse en el caso de autos las prescripciones de la ley 27.430.

Señaló que la aplicación del principio de retroactividad de la ley penal más benigna exige evaluar si la nueva norma es la expresión de un cambio en la valoración social del comportamiento abarcado por la clase de delito que se imputa. Puntualizó que en el caso, el ajuste de montos que realizó la Ley 27.430 sólo se trató de una actualización de los mínimos contenidos en la Ley Penal Tributaria que respondió al objetivo principal de actualizarlos compensando la depreciación de la moneda nacional, y de allí concluyó que no corresponde su aplicación al caso. Formuló reserva del caso federal. 4.- Durante el término de oficina previsto por los artículos 465 y 466 del Código Procesal Penal de la Nación, se presentó el fiscal general ante este Tribunal, Dr. Javier Augusto De Luca (fs. 857/858) quien, en definitiva, solicitó que se haga lugar al recurso de casación. 5- Superada la etapa procesal prescripta por el artículo 468 del código ritual, la causa quedó en condiciones de ser resuelta. SEGUNDO: Liminarmente, cabe destacar que, conforme surge de las presentes actuaciones, se imputó a N. J., E. S. y E. J., en su carácter de responsables de la firma BACK SWING S.A., la presunta evasión de pago del Impuesto a las Ganancias correspondiente al ejercicio fiscal 2009 por la suma de \$484.784,50, y del Impuesto al Valor Agregado correspondiente al ejercicio fiscal 2009 por la suma de \$402.483,32, conducta que fue calificada como evasión tributaria simple -art. 1° de la ley N° 24.769- y se les atribuyó en calidad de coautores -art. 45 del C.P.-. Frente a la entrada en vigencia de la ley 27.430, el Tribunal de grado corrió vista a la querrela y al fiscal, de los cuales sólo se pronunció este último en el sentido de que no correspondía la aplicación al caso del nuevo régimen penal tributario y debía continuarse con el trámite de la causa con base en similares argumentos a los aducidos más tarde en el recurso de casación de fojas 841/847 vta.. El tribunal se pronunció a fojas 838/840 y tras aplicar retroactivamente la nueva norma, sobreseyó a los imputados por encontrar atípicos los hechos al no alcanzar las sumas evadidas los montos previstos por la ley 27.430 que tornan delito a la evasión tributaria. Esta decisión fue objeto del recurso ahora en trato. TERCERO: Que respecto al planteo de aplicación de la ley penal más benigna debemos remitirnos a los fundamentos expuestos en la causa FMP 13000013/2007/3/CFC2, ?Barciela, Eduardo Jorge y otro s/recurso de casación?, rta. el 20/10/2016, registro n° 1407/16, por resultar aplicables al presente caso. En dicha oportunidad, sostuvimos 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?. Lo

propio ocurre en el caso, con la sanción de la ley 27.430, que en su artículo 279 aprueba el nuevo Régimen Penal Tributario, el que presenta modificaciones en los montos dinerarios previstos en los delitos tributarios. En el antecedente jurisprudencial citado explicamos 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 26.735 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 (al respecto véase el Mensaje 126/17 del Poder Ejecutivo, correspondiente al proyecto de ley de Reforma del Sistema Tributario Argentino). 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 solo 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. 2º 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. 2º 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 reproducidas 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). Finalmente, es 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 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?'). Esta posición, a su vez, invariablemente la hemos sostenido en numerosos precedentes (cfr. nuestros votos en las causas n° 15.971 'Zini, Vicente y otros s/recurso de casación' registro n° 1376/12 del 28/09/2012; n° 16.208 'García, Gloria Graciela s/recurso de casación' registro n° 1502/12 del 23/10/12; 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, entre muchos otros, -a los cuales nos remitimos y cuya lectura respetuosamente nos permitimos sugerir-). En virtud de la doctrina referida, sostenemos que la última reforma que sufrió la ley penal tributaria registrada bajo el número de ley 27.430 de fecha 27 de diciembre de 2017, en relación a los montos dinerarios no es más que una nueva actualización, y, por ende, de ningún modo se encuentra desinclinada la conducta. Tenemos particularmente en cuenta además, que el mismo Poder Ejecutivo, en su mensaje 126/17 -correspondiente al Proyecto de Ley de Reforma del Sistema Tributario Argentino- sostuvo que '...dado el tiempo transcurrido desde la última

modificación en 2011, se entiende oportuno actualizar los montos de la condiciones objetivas de punibilidad de cada uno de los delitos tipificados en la ley a fin de adecuarlos a la realidad económica imperante...?. En consecuencia, teniendo en cuenta que conforme lo referenciado ut supra, la ley aplicable al caso resulta ser la n° 24.769, conceptuamos que las conductas atribuidas a N. J., E. S. y E. J., en su carácter de responsables de la firma BACK SWING S.A. no resultan atípicas, por lo que debe continuarse con la causa según su estado. Por consiguiente, la mera aplicación de la ley 27.430 efectuada por el a quo nos conduce a anular la resolución impugnada de fojas 838/840 y devolver las actuaciones al tribunal de origen para que continúen según su estado. Tal es nuestro voto. El señor juez doctor Carlos Alberto Mahiques dijo: 1. Llega la causa a estudio de esta instancia a raíz del recurso de casación interpuesto por el representante del Ministerio Público Fiscal contra la resolución del Tribunal Oral en lo Penal Económico N° 3, de fecha 8 de marzo del corriente, que sobreseyó a N. J., E. S. y E. J., en su carácter de responsables de la firma Back Swing S.A., por aplicación retroactiva de la ley 27.430, en los términos del art. 2° del C.P. (art. 336, inc. 3°, del C.P.P.N.). En el requerimiento de elevación a juicio, a los nombrados se les atribuyó la evasión del pago del Impuesto a las Ganancias, correspondiente al ejercicio fiscal 2009, por un monto de \$ 484.784,50, mediante la presentación de declaraciones juradas en forma engañosa al exteriorizar y deducir gastos/compras improcedentes y omitir declarar compras gravadas. Asimismo, se les imputó la evasión del pago del Impuesto al Valor Agregado, correspondiente al ejercicio fiscal 2009, por un monto equivalente a \$ 402.483,32, mediante la presentación de declaraciones juradas engañosas, ocultando maliciosamente la existencia y cuantía de la materia imponible, al computarse créditos fiscales improcedentes y declarar débitos fiscales en defecto (art. 1° de la ley 24.769, cuya comisión se les atribuye en calidad de coautores -art. 45 del C.P.-). El 6 de febrero del corriente año, en virtud de la sanción de la ley 27.430, el tribunal corrió vista a la querrela y al representante del Ministerio Público Fiscal (fs. 832), oportunidad en que éste último consideró, con sustento en las Resoluciones PGN 05/12 y 18/18, que no resultaba aplicable el principio de retroactividad de la ley penal más benigna ante las modificaciones introducidas por la mentada ley, ya que fueron actualizadas con el fin de compensar la depreciación monetaria (fs. 836 y vta.). El a quo entendió que debía aplicarse de forma retroactiva la ley 27.430, por resultar la ley penal más benigna conforme lo normado en el art. 2° del C.P. y el precedente ?Palero? de la Corte Suprema, entre otros. 2. Estimo que el tribunal de mérito incurrió en una errónea aplicación de la ley penal puesto que, dadas las particularidades del caso, no corresponde aplicar, en función del principio de retroactividad de la ley penal más benigna, la reciente ley 27.430. Conforme ya sostuve en la causa CFP 14217/2003/TO1/128/CFC77, caratulada: ?Astiz, Alfredo Ignacio y otros s/recurso de casación?, el principio de retroactividad de la ley penal más benigna es una expresión del principio de legalidad. Si bien conforme el principio rector, la ley penal aplicable es aquella vigente al momento del hecho (art. 18 y 19 de la CN), excepcionalmente es posible aplicar la ley penal posterior o intermedia cuando ésta sea más benigna para el imputado (cfr. artículos 9 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 15 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, cuya incorporación al bloque constitucional advino por efecto del art. 75 inc. 22 de la C.N). Tales principios fueron recibidos por la legislación nacional en los arts. 2 y 3 del Código Penal que regulan lo que suele denominarse sucesión de leyes penales en el tiempo. La ratio esendi de este principio finca en que la ley penal es expresión de los valores sociales imperantes en determinado momento histórico y es a su través que el Estado procura proteger los bienes, intereses y funciones más relevantes para la sociedad. Si con el transcurso del tiempo la comunidad ha dejado de considerar relevante la protección penal de un interés determinado y en función de ello decide despenalizar su lesión o sancionarla de una manera menos grave, ello necesariamente debe repercutir en la aplicación de la ley penal en el caso concreto y beneficiar al sujeto involucrado. Es que si ese delito ha dejado ya de merecer reproche social, el derecho penal no puede entonces continuar sancionando a quienes lo cometieron en el pasado, pues ese hecho ha quedado fuera del ámbito de la persecución estatal. La aplicación del principio de retroactividad de la ley penal más benigna, a su vez, se orienta a asegurar que las penas no se impongan o mantengan cuando la valoración social que pudo haberlas justificado en el pasado ha cambiado, de modo que lo que antes era reprobable ahora no lo es, o no lo es en la misma magnitud. Por ello, la sanción de una nueva ley que podría beneficiar al imputado de un delito, entraña la evaluación de si esa nueva ley es la expresión de un cambio en la valoración de la naturaleza del delito que se imputa. Pues sólo si así lo fuera, tendría ese imputado el derecho a su aplicación (cfr. Dictamen del Procurador, precedente ?Torea? en Fallos: 330:5158 y precedente ?Simón?, Fallos 326:3988). Desde este punto de vista, entiendo que la elevación del monto para el tipo de evasión simple, operada por la ley 27.430, no puede dar lugar a su aplicación retroactiva en función del principio de benignidad invocado. Es que, a diferencia de la ley 24.769 y sus posteriores modificaciones, la actual ley que regula el régimen penal tributario ha puesto expresamente de manifiesto que la elevación de los umbrales cuantitativos a superar no se relaciona con un menor reproche penal de los delitos establecidos en la norma en cuestión sino con cuestiones de política económica. La ley 24.769 ha sido recientemente derogada por imperio de la ley 27.430, del pasado 29 de diciembre de 2017 (fecha de su publicación en el Boletín Oficial). Si bien esta norma reproduce en términos generales el delito de evasión tributaria, introdujo diversas modificaciones, entre las que se encuentra una nueva elevación de los montos necesarios para su configuración.

Para determinar el quantum del monto a elevar en esta última reforma se tuvieron en cuenta los cambios económicos acaecidos en nuestro país desde el año 2011 por la depreciación de la moneda y el proceso inflacionario. Ello surge expresamente del mensaje de elevación del Poder Ejecutivo al Congreso de la Nación, del proyecto de ley que luego se convirtió en la ley 24.730, en donde se afirma "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 la ley 23.771, que fue sancionar penalmente únicamente a las conductas graves?". En consonancia con ello, la ley 27.430 elevó el monto a superar en el delito de evasión tributaria a \$1.500.000 por cada tributo y por cada ejercicio fiscal, calificándolo como condición objetiva de punibilidad, y creó la Unidad de Valor Tributaria (U.V.T.) para reemplazar los montos fijos, y en pesos, establecidos por la ley 24.769 (en épocas de vigencia del régimen de convertibilidad). Al identificar los montos con condiciones objetivas de punibilidad, además de acabar con el arduo debate suscitado con la sanción de la ley 24.769 sobre la naturaleza jurídica de estos elementos del delito (elementos del tipo o condiciones objetivas de punibilidad), el legislador expresamente reconoce que estos se vinculan con una decisión de política criminal que busca limitar la punibilidad, con total independencia del tipo penal y la culpabilidad del autor. Las condiciones objetivas de punibilidad (introducidas en la teoría jurídica por Binding), son elementos que el legislador incluye en las figuras penales, en función de necesidades político-criminales y económicas, que presuponen que la pena resulta ser el único medio eficaz para que el sistema penal cumpla con su finalidad. Stratenwerth sostiene que más allá de la realización culpable del ilícito, hay otros presupuestos de la punibilidad, que condicionan la necesidad de protección penal mediante la imposición de una pena (Stratenwerth, Günter, "Derecho Penal. Parte General I. El Hecho Punible", 4ª edición, Hammurabi, Buenos Aires, 2005, p. 137). El Código penal italiano califica como condiciones objetivas de punibilidad aquellas circunstancias que condicionan la punibilidad del hecho aún cuando no hayan sido queridas por el culpable del delito (ver artículo 44 Codice Penale "Condizione obiettiva di punibilità. Quando, per la punibilità del reato, la legge richiede il verificarsi di una condizione, il colpevole risponde del reato, anche se l'evento, da cui dipende il verificarsi della condizione, non è da lui voluto"). Estos elementos van más allá del merecimiento de pena, vinculado con el juicio de desvalor ético social que genera la conducta, pues suponen que ha sido merecedora de pena una conducta desaprobada por su adecuación al injusto penal previsto normativamente. Es necesario que además concorra un especial menoscabo de los valores de orden amparados por el correspondiente precepto penal para que se reconozca la necesidad político criminal de la pena (Jescheck, Hans-H, "Tratado de derecho penal, Parte General", t.II, Comares, Barcelona, 1981, p. 764). La introducción de condiciones objetivas de punibilidad cumple la función de delimitar o reducir la relevancia penal de determinados comportamientos (dado que la punibilidad se encuentra subordinada a la verificación de circunstancias posteriores), y cumple también una función de garantía vinculada con el principio de estricta legalidad, ya que no deja librado al poder discrecional del juez la valoración sobre la conveniencia y oportunidad de pena sino que es el mismo legislador quien establece de manera expresa las circunstancias capaces de influenciar en su concreta aplicación (cfr. Fiandaca, Giovanni y Musco, Enzo, "Diritto penale. Parte generale", Zanichelli Editore, Bologna, 2004, p. 748). En la doctrina comparada es posible calificar a este tipo de condiciones objetivas de punibilidad como extrínsecas, es decir, aquellas que nada agregan a la lesión del interés protegido sino que se limitan a reflejar valoraciones de oportunidad vinculadas a un interés externo al perfil ofensivo del hecho. Las intrínsecas, en cambio, serían aquellas que califican o actualizan la lesión del interés tutelado por la norma que ya había sido realizada por el hecho en sentido estricto (cfr. Fiandaca, Giovanni y Musco, Enzo, "Diritto penale. Parte generale", Zanichelli Editore, Bologna, 2004, p. 751 y 752). En efecto, la finalidad perseguida por el legislador al establecer umbrales cuantitativos es definir cuándo una conducta es penalmente reprochable y cuándo no, dejando dentro de la esfera del derecho penal sólo aquellas conductas de cierta magnitud que, en consonancia con el principio de ultima ratio, demuestran la necesidad de darles una respuesta sancionatoria penal. Se afirma que este tipo de decisiones de política criminal tienen "un doble objetivo en la instauración de umbrales o pisos cuantitativos: limitar la intervención penal a los ilícitos económicamente significativos... y reducir el número de casos que llegan a la justicia penal para evitar los efectos paralizantes que puede generar la denuncia de numerosos casos de poca entidad" (cfr. De Llanos, Hernán, "Una aproximación a la política criminal argentina en materia de delitos económicos", en Derecho Penal Económico, Tomo I, coordinadores Ramiro Rubinska y Daniel Almena, Marcial Pons, Buenos Aires, Madrid, 2010, p. 313 y debate parlamentario de la ley 24.769). Las referidas condiciones, no siempre resultan fáciles de identificar en las normas penales, en función de lo cual se establecen diferentes criterios de identificación. El primero y más importante es el jurídico formal o gramatical, en virtud del cual debe recurrirse al texto legal, ya que de él emergerá si el legislador ha tenido la voluntad de otorgarle a una determinada circunstancia el carácter de condición objetiva de punibilidad. Se afirma "no es otro sino el legislador quien otorga a un elemento el carácter de condición objetiva de punibilidad, por lo que este criterio resultará de suma importancia a la hora de determinar si nos encontramos o no ante una condición objetiva de punibilidad?"

(cfr. Bienati, María Lucila, ¿los montos previstos en la Ley Penal Tributaria: ¿condiciones objetivas de punibilidad o elementos del tipo?, en Institutos de Derecho Penal Tributario, dirigido por Carolina Robiglio, ed. Ad-Hoc, Buenos Aires, 2017, p. 218). Con base en lo antes expuesto, es posible afirmar que, por expresa disposición legal, los montos de la ley 24.769 deben ser considerados en la actualidad como condiciones objetivas de punibilidad. Consecuentemente, la elevación de éstos no puede dar lugar a la aplicación retroactiva de la ley penal puesto que no manifiesta una modificación sobre la valoración social del injusto penal, sino una decisión de política criminal y económica estatal (en este mismo sentido, cfr. lo expuesto por el Dr. Riggi en votos en causas nro. 15.971, ¿Zini, Vicente y otros s/recurso de casación?, Reg. n° 1376/12, rta. el 28/9/12 y nro. 15.967 ¿Kruger, Hugo Alberto s/recurso de casación? Reg. nro. 1632/12, rta. el 20/11/12). Tanto ello es así que el legislador, en la actual ley penal tributaria creó la unidad de valor tributario (UVT) como unidad de medida de valor homogénea para reemplazar a los parámetros monetarios del Régimen Penal Tributario y los importes fijos, impuestos mínimos, escalas, sanciones y todo otro patrón monetario contemplado en las leyes de tributos y demás obligaciones cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentre a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos, incluidas las leyes procedimentales respectivas. Si bien la cantidad de UVT correspondiente a cada supuesto será establecido por una nueva ley que el Poder Ejecutivo propondrá antes del 15 de septiembre de 2018 (art. 303), mediante la cual esta unidad de valor se tornará operativa, la ley 24.730 dispuso que la relación de conversión entre UVT y pesos se ajustará anualmente con base en la variación anual del Índice de Precios al Consumidor que suministre el Instituto Nacional de Estadística y Censos (art. 304 de la ley 27.430). Para evaluar la configuración de delitos y otros ilícitos se considerará la relación de conversión entre pesos y UVT vigente al momento de su comisión (art. 305 de la ley 27.430). En el marco antes descripto, surge, a mi ver, con claridad que el legislador ha sido consciente de la problemática que engendra en una economía sujeta a una constante inflación como la nuestra, condicionar la punibilidad de las conductas disvaliosas a montos monetarios fijos (tal como oportunamente estableciera la ley 24.769 en tiempos de estabilidad y convertibilidad). En función de ello, mediante esta nueva norma, se ha procurado reemplazarlos por una unidad de medida actualizable anualmente a partir del índice de precios al consumidor por afuera de la ley penal. Con ello queda demostrado 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. La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido como principio que la primera regla de interpretación de las leyes es dar pleno efecto a la intención del legislador (Fallos 302:973); que la primera fuente para determinar esa voluntad es la letra de la ley (Fallos 299:167) y así es que los jueces no pueden sustituir al legislador sino que deben aplicar la norma como éste la concibió (Fallos 300:700); y que las leyes deben interpretarse conforme el sentido propio de las palabras que emplean sin violentar su significado específico (Fallos 295:376), máxime cuando aquél concuerda con la aceptación corriente en el entendimiento común y la técnica legal empleada en el ordenamiento jurídico restante y con los principios y garantías de la Constitución Nacional (Fallos 312:311, considerando 8°), evitando darle un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo la unas por las otras y adoptando, como valedero, el que las concilie y deje a todas con valor y efecto (Fallos 1:297, considerando 3°; 312:1614; 321:562; 324:876, entre otros). En el indicado sentido, recientemente, el Procurador General de la Nación, en la Resolución PGN 18/18, instruyó a todos los fiscales pertenecientes al fuero penal tributario a oponerse a la aplicación retroactiva de la presente ley. Se remitió en su apoyo, a los fundamentos de lo oportunamente dispuesto por el entonces Procurador General del Ministerio Público Fiscal de la Nación, Esteban Righi quien había emitido la Resolución PGN Nro. 5/2012, donde afirmaba que las sumas modificadas en la ley penal tributaria tienen por finalidad actualizar los montos a raíz de la depreciación sufrida por la moneda en los años anteriores como así también ¿...está dirigida a 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? pero no indicaban ¿...un cambio en la valoración social de los comportamientos que justificó la adopción de la ley 24.769?. La instrucción trae a colación la doctrina establecida por la Corte Suprema de Justicia de la Nación con respecto a las sumas estipuladas como pena de multa, la cual indica que: ¿...las leyes penales ex post facto no alcanzan a las disposiciones legales que reajustan el monto de las multas, pues ellas no ¿hacen (n) a la multa más onerosa, sino que mantiene(n) el valor económico real de la moneda frente a su progresivo envilecimiento...la actualización del monto de una multa no constituye una agravación de la pena si ella está dirigida a asegurar que personas que cometieron delitos idénticos en un mismo momento se enfrenten a penas de multa de idéntico valor económico a pesar de que unos sean sancionadas más tarde que los otros en un contexto en que la moneda en la que está expresado el valor de la multa se desprecia...la actualización garantiza un trato igualitario a través del tiempo...?. Finalmente, el entonces Procurador manifestó que dicha postura no resultaba contradictoria con lo resuelto por la Corte en el caso ¿Palero? pues, en aquella oportunidad nada se dijo en los antecedentes parlamentarios que la modificación del monto se originara en su actualización a fin de compensar la depreciación de la moneda. Además, es doctrina de la Corte que la autoridad de los precedentes debe ceder ante la comprobación de la inconveniencia del mantenimiento del criterio anterior (Fallos 183:1409). En consecuencia, en función de

todo lo expuesto, considero que no corresponde aplicar la ley 27.430 retroactivamente a los hechos aquí bajo análisis, debiendo estarse a lo dispuesto por la ley vigente al momento del hecho. 3. Por ello, conforme lo establecido en el art. 1° de la ley 24.769, propongo hacer lugar al recurso de casación deducido por el fiscal, sin costas, casar y anular la resolución recurrida, devolviendo los actuados para que continúe la sustanciación de los mismos. Tal es mi voto. La señora juez doctora Liliana Elena Catucci dijo:

Si bien la suerte del recurso ha sido sellada por el voto concurrente de mis colegas, he de señalar mi discrepancia con lo decidido de conformidad a la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la interpretación de los límites para considerar punibles determinadas conductas, como en el caso las referentes a los delitos de evasión tributaria. En el presente se trata del recurso de casación interpuesto por el representante del Ministerio Público Fiscal contra los sobreseimientos de N. J., E. S., E. J. por el delito de evasión simple del Impuesto a las Ganancias para el ejercicio fiscal 2009 (por la suma de \$484.784,50), y del Impuesto al Valor Agregado correspondiente al período fiscal 2009 (por la suma de \$402.483,32). La solución que se impugna se basó en la modificación introducida por la ley 27.430 que elevó el monto de los impuestos no pagados como condición objetiva de punibilidad.

Dicha ley publicada en el Boletín Oficial del 29 de diciembre de 2017, al derogar el régimen penal tributario estatuido por la ley 24.769 (y sus modificatorias) y establecer uno similar aunque con un aumento de los montos mínimos, conllevó la comparación de ambos regímenes y en su consecuencia la selección de la ley penal más benigna (art. 2 del Código Penal). En efecto, su art. 1° dispone que será reprimido con prisión de dos a seis años el 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... siempre que el monto evadido excediere la suma de un millón quinientos mil pesos (\$ 1.500.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual; mientras que en el régimen anterior ese monto era de cuatrocientos mil pesos (\$ 400.000). Así es que al confrontar el monto previsto como umbral de punibilidad en la ley actual 27.430, con los evadidos en los ejercicios anuales de los impuestos a las ganancias (período 2009) y al valor agregado (períodos 2009) por N. J., E. S. y E. J., se advierte que no alcanzan el tope de incriminación ahora prescripto en el artículo 1° de dicha norma. Esta situación replica la considerada por el Alto tribunal in re: ?Palero, Jorge Carlos (Fallos 330:4544 ), en el cual al atender los fundamentos y conclusiones del dictamen del Sr. Procurador Fiscal se hizo mérito, en esa oportunidad, de la modificación introducida por la ley 26.063 a la 24.769 que aumentara el límite de punibilidad a consecuencia de lo que se hizo lugar a un recurso extraordinario y se dejó precisamente sin efecto un fallo de esta misma Sala donde se había decidido en sentido contrario. Se partió por recordar que las sentencias deben atender a las circunstancias existentes al momento de la decisión, aunque éstas sean sobrevinientes al recurso extraordinario (Fallos 308:1489; 310:670; 311:787; 312:555; 313:701; 315:123; 324:3948; 327:2476, entre muchos otros), y haciendo mérito de la modificación introducida por la ley 26.063 a la descripción del artículo 9 de la 24.769 aumentando de cinco mil a diez mil pesos el límite de punibilidad de la apropiación indebida de los recursos de la seguridad social. En ese marco de sucesión de leyes penales consideró el Sr. Procurador Fiscal que era imperativo examinar si las conductas investigadas podían seguir siendo merecedoras de reproche penal y para ello debía revisarse los efectos de la benignidad normativa que en materia penal operaban de pleno derecho (Fallos 277:347; 281:297; y 321:3160). Agregó asimismo que la aplicación de ese principio legal había sido establecido también en los tratados internacionales tales como la Convención Americana sobre Derechos Humanos (artículo 9) y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (artículo 159) y que su examen era previo a cualquier otra cuestión. Y concluyó en que aún cuando al momento de dictarse la sentencia condenatoria y la posterior decisión de ésta Cámara los importes de la seguridad social eran suficientes para que su respectiva retención configurara el delito previsto en el artículo 9 de la ley 24.769, la reforma operada con la sanción de la ley 26.063 era clara en cuanto a que la exigencia para que dicha conducta fuera ilícita debía superar los diez mil pesos anunciados en la reforma. Por ende propició la aplicación retroactiva de la última de las leyes por ser la más benigna de acuerdo a lo normado en el artículo 2 del Código Penal, porque desincriminó retenciones mensuales inferiores a la cifra establecida en la última de las leyes. El meticoloso desarrollo de ese dictamen es aplicable en cuando al fondo al tema que trae este expediente y, por ende, debe resolverse en consonancia con esa doctrina, tal como lo he venido haciendo. En consecuencia, he de seguir el criterio (mutatis mutandi) que he señalado en esta Sala, in re: ?Zini, Vicente s/ recurso de casación?, causa n° 15.971, Reg. N° 1376, rta. el 28/9/12 y sus citas, entre muchas otras, a cuyas consideraciones me remito en honor a la brevedad. Es que en aquella oportunidad y en forma análoga a la antes comentada se debatió la validez de la aplicación retroactiva de la ley 26.735, en cuanto aumentó los montos mínimos a partir de los cuales son punibles determinadas conductas previstas en la Ley Penal Tributaria, situación muy similar a la presente. E incluso en dicha resolución se señaló la necesidad de atender a la doctrina del Superior sentada in re: ?Palero, Jorge Carlos s/recurso de casación?, P. 931. XLI, rta. el 23 de octubre de 2007, en relación a la pena de multa correspondiente al aumento, no de la sanción punitiva, sino de la modificación de un elemento del delito como es la condición objetiva de punibilidad, traída en las leyes tributarias. El tema se centró en la debida intelección del interés del Estado al aumentar el valor económico de la frontera de punibilidad como reflejo de su desinterés en la desincriminación de determinadas

conductas. De la letra de la ley 27.430, analizada según el doctrina sentada por el Alto Tribunal en el fallo de cita, 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 respecto que la incriminación atribuida a los encausados debe examinarse según dicha norma. De esa línea de resolución se desprende que el pronunciamiento impugnado está ajustado a derecho, y por ende, el recurso fiscal no tiene cabida. En consecuencia, propongo al Acuerdo rechazar el recurso de casación interpuesto por el representante del Ministerio Público Fiscal, sin costas. Tal es mi voto. Por ello, en mérito al resultado habido en la votación que antecede, el Tribunal, por mayoría, RESUELVE: HACER LUGAR al recurso de casación interpuesto por el representante del Ministerio Público Fiscal, ANULAR la resolución impugnada de fojas 838/840 y devolver las actuaciones al tribunal de origen para que continúen según su estado. Sin costas (arts. 471, 530 y 532 del C.P.N.). Regístrese, notifíquese, comuníquese a la Secretaría de Comunicación y Gobierno Abierto de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (Acordada de la CJSN nº 42/15) y remítase al Tribunal de procedencia, sirviendo la presente de atenta nota de envío. Fecha de firma: 12/07/2018 Firmado por: CARLOS ALBERTO MAHIQUES, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL Firmado por: EDUARDO R. RIGGI, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL Firmado por: LILIANA CATUCCI, JUEZ DE CAMARA DE CASACION Firmado (ante mi) por: MARIA DE LAS MERCEDES LOPEZ ALDUNCIN, SECRETARIA DE CAMARA Correlaciones: M. B., E. s/sobreseimiento - recurso de casación - Cám. Nac. Casación Penal - Sala IV - 14/12/2015 - Cita digital IUSJU005109E 030850E