

Impuesto A Las Ganancias Evasion Presunta Regimen Penal Tributario

JURISPRUDENCIA

Impuesto a las ganancias. Evasión presunta. Régimen penal tributario

En el marco de una causa por infracción a la ley 24769, se confirma la resolución que declaró extinguida, por prescripción, la acción penal seguida contra los imputados y dispuso su sobreseimiento. Buenos Aires, 17 de agosto de 2.018.

VISTOS: El recurso de apelación interpuesto por el señor fiscal de la instancia anterior a fs. 1109/1111 vta. contra la resolución de fs. 1099/1102, en cuanto por aquélla el señor juez a cargo del juzgado ?a quo? declaró extinguida, por prescripción, la acción penal seguida contra R. A. y A. G. E. , y dispuso un auto de sobreseimiento respecto de los nombrados. La presentación de fs. 1118 por la cual el señor fiscal general de cámara mantuvo el recurso interpuesto. El escrito de fs. 1121/1121 vta., por el cual el señor fiscal general de cámara informó en la oportunidad prevista por el art. 454 del C.P.P.N. Y CONSIDERANDO: 1º) Que, el objeto procesal investigado en la presente causa consistiría en la evasión presunta de la suma de \$ 9.110.991,16 correspondiente al Impuesto a las Ganancias del ejercicio fiscal 2010 al que se encontraría obligada PANAMERICAN MALL S.A., mediante el cómputo improcedente de pasivos comerciales, omitiéndose declarar rentas provenientes de ingresos gravados y la deducción improcedente de una provisión para gastos. El señor juez a cargo del juzgado ?a quo? por la resolución recurrida declaró extinguida, por prescripción, la acción penal seguida contra R. A. y contra A. G. E. con relación al hecho mencionado, y dispuso un auto de sobreseimiento respecto de los nombrados, pues consideró que a partir de la derogación del régimen penal tributario establecido por la ley 24.769, según la reforma introducida por la ley 26.735 y la sustitución de aquel régimen por el establecido por el art. 279 de la ley 27.430 (sancionada el 27/12/2017 y publicada en el Boletín Oficial el 29/12/2017), que estimó aplicable al caso en función del principio de la aplicación retroactiva de la ley penal más benigna, aquel hecho no tendría adecuación típica en el delito de evasión agravada prevista por el art. 2 inc. a, del régimen anterior, sino en el delito de evasión simple previsto por el Régimen Penal Tributario actual. Por lo tanto, en función de aquella circunstancia, la acción penal seguida contra R. A. y contra A. G. E. por el hecho mencionado, se encontraría extinguida por prescripción. 2º) Que, el señor agente fiscal de la instancia anterior interpuso un recurso de apelación contra el pronunciamiento mencionado por el considerando anterior, en cumplimiento de la Resolución PGN N° 18/18 por la cual el Procurador Fiscal de la Nación Interino instruyó a todos los agentes integrantes del Ministerio Público Fiscal a asumir la interpretación señalada por la Resolución PGN N° 5/12, y en consecuencia, se opongán a la aplicación retroactiva de la ley 27.430 en cuanto dispone aumentos de las sumas de dinero que establecen un límite a la punibilidad de los delitos tributarios y de contrabando. 3º) Que, por el Título IX de la ley 27.430 (sancionada el 27/12/2017 y publicada en el Boletín Oficial el 29/12/2017), se derogó la ley 24.769 y se aprobó un nuevo Régimen Penal Tributario. 4º) Que, el hecho al cual se hizo referencia por el considerando 1º de la presente, habría sido cometido durante la vigencia de la ley 24.769 (sancionada el 19/12/1996 y publicada en el Boletín Oficial el 15/1/1997) que establecía en el artículo 2, inc. ?a?, una modalidad agravada de evasión tributaria cuando, en los casos previstos por el artículo 1, el monto evadido superara la suma de \$ 1.000.000 por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año. Por la ley 26.735 (sancionada el 22/12/2011 y publicada en el Boletín Oficial el 28/12/2011) se sustituyó el art. 2, inc. ?a? de la ley 24.769, elevándose el monto con relación al delito de evasión tributaria agravada a la suma de cuatro millones de pesos (\$ 4.000.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año. Finalmente, por el Título IX de la ley 27.430 (sancionada el 27/12/2017 y publicada en el Boletín Oficial el 29/12/2017) se derogó la ley 24.769 (confr. art. 280), y se estableció un régimen penal tributario nuevo (confr. art. 279). Por el art. 1 del Régimen Penal Tributario sancionado por el Título IX de la ley 27.430 se estableció el delito de evasión tributaria simple que sanciona, con pena de prisión de dos (2) a seis (6) años, al ?...obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 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, aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año. Para los supuestos de tributos locales, la condición objetiva de punibilidad establecida en el párrafo anterior se considerará para cada jurisdicción en que se hubiere cometido la evasión?. Asimismo, por el art. 2, inc. ?a? del Régimen Penal Tributario previsto por el Título IX de la ley 27.430, se estableció una de las modalidades agravadas de evasión tributaria?...cuando en el caso del artículo 1º (...) a) El monto evadido superare la suma de quince millones de pesos (\$ 15.000.000)...?. 5º) Que, el art. 1 del Régimen Penal Tributario aprobado por el Título IX de la ley 27.430 resulta aplicable al caso ?sub examine? como derivación del principio de retroactividad de la ley penal más benigna, en virtud de resultar una norma más beneficiosa para los

imputados que el art. 2, inc. 2º de la ley 24.769, vigente al momento del hecho (art. 2 del Código Penal). En este sentido, por el art. 2 del Código Penal se dispone: "Si la ley vigente al tiempo de cometerse el delito fuere distinta de la que exista al momento de pronunciarse el fallo o en el tiempo intermedio, se aplicará siempre la más benigna...En todos los casos del presente artículo, los efectos de la nueva ley se operarán de pleno derecho.". Con redacciones distintas (y sin ingresar al examen del alcance específico y particular que se podría haber dado, como consecuencia de aquellas redacciones diferentes, a cada una de las normas que se citan seguidamente), aquella excepción fue incorporada al art. 9 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica); al art. 11 punto 2, de la Declaración Universal de Derechos Humanos; al art. 15 apartado 1, del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos; y al art. 26 de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre. Los tratados mencionados tienen jerarquía constitucional a partir de lo dispuesto por el art. 75 inciso 22, de la Constitución Nacional.

6º) Que, en efecto, por las normas que se transcribieron por el considerando 4º, se estableció en un millón quinientos mil pesos (\$ 1.500.000) el monto previsto como condición objetiva para sancionar la evasión tributaria simple, y en quince millones (\$ 15.000.000) para la evasión tributaria agravada. En el caso, el importe presuntamente evadido por PANAMERICAN MALL S.A en el Impuesto a las Ganancias correspondiente al período fiscal 2010, asciende a \$ 9.110.991,16.

7º) Que, por lo tanto, toda vez que la suma que habría sido evadida supuestamente por el hecho mencionado por el considerando anterior, no superan el monto establecido como condición objetiva de punibilidad para el delito de evasión agravada establecido por el Régimen Penal Tributario del Título IX de la ley 27.430, la calificación penal que corresponde otorgar a aquéllos sería la de evasión tributaria simple, prevista por el art. 1 del régimen vigente en la actualidad, pues no se advierte que resten medidas de instrucción útiles para practicar por las cuales, eventualmente, pudiera aumentarse el monto al cual se hizo referencia.

8º) Que, si bien las condiciones objetivas de punibilidad, por su naturaleza jurídica, no forman parte del tipo objetivo, no existen motivos por los cuales no deban ser consideradas al momento de confrontar dos tipos penales aplicables a un caso concreto a los fines de evaluar cuál de aquéllos resulta más beneficioso a la situación del imputado. En efecto, las disposiciones de jerarquía constitucional que fueron mencionadas precedentemente, así como la antigua previsión del art. 2 del Código Penal, no diferencian al respecto sobre los elementos del tipo penal objetivo y las condiciones de punibilidad que pudiera establecer el legislador, indicándose de manera inequívoca que la norma a ser aplicada es la que se traduce en una pena menor para el imputado, de modo que mal podría negarse que resulta más beneficiosa a la posición de aquél una norma que establece la no punibilidad de una conducta. En este sentido, por reconocida doctrina constitucional se ha sostenido "...el principio de la irretroactividad de la ley penal funciona en beneficio de la libertad y no para restringirla, en cuyo caso si es aceptable la aplicación retroactiva de la ley más benigna" (BADENI, Gregorio "Instituciones de Derecho Constitucional", pág. 646, Ed. AD HOC, 1997). Asimismo, por calificada doctrina penal se expresó que la "...comparación debe, pues, ser hecha con referencia a todo el contenido de la ley, partiendo de la pena, de los elementos constitutivos de la figura delictiva, de las circunstancias agravantes o atenuantes de la infracción, y tomando en cuenta también las demás situaciones que influyen en la ejecución de la pena, en su suspensión, prescripción, perdón, gracia, liberación, etcétera." (SOLER, Sebastián, "Derecho Penal Argentino", T. I, pág. 193, Ed. TEA, 1973).

9º) Que, en sentido análogo al establecido precedentemente se pronunció esta Sala con motivo de las modificaciones efectuadas por la ley 26.735 a la ley 24.769 (confr. Regs. Nos. 26/12, 101/12, 254/12, 137/13, 50/13, 393/13, 406/13 y S.I.G.J. 18/14, entre muchos otros, de esta Sala), en función de una postura interpretativa que también ha sido receptada por pronunciamientos de la Cámara Federal de Casación Penal (confr. C.F.C.P., Sala I, causa N° 16.739, "MARCHESE, HUGO y OTRO S/RECURSO DE QUEJA", Reg. N° 20.526, rta. el 11/12/12; Sala II, causa N° 15.659, "MOSCHIONI, MARIO y OTROS S/RECURSO DE CASACIÓN", Reg. N° 30/13, rta. el 15/02/13; Sala III, causa N° 15.971, "ZINI, VICENTE ANTONIO y OTROS S/RECURSO DE CASACIÓN", Reg. N° 1376/12, rta. el 28/09/12, y Sala IV, causa N° 315/13, "COTO GUTIERREZ, ANTONIO y OTROS S/RECURSO DE CASACIÓN", Reg. N° 1622/13, rta. el 30/08/13), y que resulta acorde con lo establecido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación mediante la sentencia publicada en Fallos 330:4544, en una situación similar con motivo de las modificaciones introducidas por la ley 26.063 al art. 9 de la Ley Penal Tributaria. En ese sentido, por el pronunciamiento mencionado en último término, el más Alto Tribunal expresó, por remisión a los fundamentos y conclusiones del dictamen del Procurador Fiscal que la Corte Suprema de Justicia de la Nación compartió e hizo suyos por razones de brevedad: "...la ley 26.063...ha introducido una importante modificación en la descripción típica del artículo 9 de la ley 24.769, al aumentar...el límite a partir del cual es punible la apropiación indebida de recursos de la seguridad social...En tales condiciones,... 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...". Por consiguiente, corresponde rechazar el agravio del recurso de apelación interpuesto por el señor

agente fiscal de la instancia anterior, en tanto aquél se sustenta en la Resolución PGN N° 18/18, cuyos fundamentos son sustancialmente análogos a los dispuestos por la Resolución PGN N° 5/12 de la Procuración General de la Nación, por la cual se había instruido a todos los agentes integrantes del Ministerio Público Fiscal a que se opongán a la aplicación retroactiva de la ley 26.735. Tampoco fueron invocados, por el recurso de apelación, fundamentos novedosos que conduzcan a modificar el criterio establecido por esta Sala ?B?. 10°) Que, por lo tanto, en función de la calificación legal que se estima aplicable por lo expresado por la presente, se verifica que, desde la fecha en la cual habría acaecido el hecho de evasión presunta del Impuesto a las Ganancias correspondiente al ejercicio 2010 (12/11/10), hasta el presente ha transcurrido el lapso de seis (6) años que surge de la correlación entre lo que se dispone por el art. 62 inc. 2° del Código Penal y el art. 1 del Régimen Penal Tributario establecido por el Título IX de la ley 27.430, sin que se hubiera verificado algún motivo de interrupción del curso de la prescripción de la acción penal (confr. el informe de fs. 1093 y los informes del Registro Nacional de Reincidencia obrantes a fs. 1094/1095 y 1096/1097 del presente legajo). En consecuencia, la acción penal seguida contra R. A. y contra A. G. E. por el hecho investigado en las presentes actuaciones, se encontraría extinguida por prescripción. Por ello, SE RESUELVE: I. CONFIRMAR la resolución recurrida. II. SIN COSTAS (art. 532 del C.P.P.N.). Regístrese, notifíquese, oportunamente comuníquese de conformidad con lo dispuesto por la resolución N° 96/2013 de superintendencia de esta Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico y devuélvase. El Dr. Marcos Arnoldo GRABIVKER no firma la presente por encontrarse en uso de licencia (art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional). Fecha de firma: 17/08/2018 Alta en sistema: 27/08/2018 Firmado por: ROBERTO ENRIQUE HORNOS, JUEZ DE CAMARA Firmado por: CAROLINA ROBIGLIO, JUEZ DE CAMARA Firmado(ante mi) por: ROSANA MARIA CANNELLA, PROSECRETARIA DE CAMARA 033781E