

## Delitos Tributarios Aprovechamiento Indebido De Subsidios Ley Penal Mas Benigna Sobreseimiento

### JURISPRUDENCIA

### Delitos tributarios. Aprovechamiento indebido de subsidios. Ley

penal más benigna. Sobreseimiento Se confirma el sobreseimiento de los encartados en orden al delito de aprovechamiento indebido de subsidios, por considerar que el hecho investigado no encuadra en una figura legal, pues la ley 27430 alteró algunos de los elementos del tipo objetivo de la norma en que se subsumió la conducta reprochada a los justiciables -en concreto, elevó el monto dinerario mínimo que debe superarse para que la acción resulte penalmente relevante-, tornándola más benigna que el artículo 3 de la ley 24769 vigente al momento del hecho y, por ende, de aplicación obligatoria. En la ciudad de Buenos Aires, a los 13 días del mes de septiembre del año dos mil dieciocho, se reúne la Sala IV de la Cámara Federal de Casación Penal integrada por el doctor Mariano Hernán Borinsky como Presidente, y los doctores Juan Carlos Gemignani y Ana María Figueroa como Vocales, a los efectos de resolver el recurso de casación interpuesto a fs. 1334/1348 vta. de la presente causa CPE 1928/2010/CFC1 del Registro de esta Sala, caratulada: ?IAFELICE DOS SANTOS, Rodrigo y otros s/recurso de casación?; de la que RESULTA:

I. Que la Sala ?B? de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, en la causa Nro. 1928/2010/CA2 de su registro interno, con fecha 22 de noviembre de 2017, confirmó la decisión del juez de grado en cuanto dispuso el sobreseimiento de Luis Daniel GOWLAND PAULSON, Rodrigo IAFELICE DOS SANTOS y Marcos Antonio BIANCHINI en orden al delito de aprovechamiento indebido de subsidios por el que eran perseguidos penalmente, por considerar que el hecho investigado no encuadra en una figura legal (arts. 336, inc. 3°, del C.P.P.N. y 11, de la ley 24.769 -confr. fs. 1318/1323 y 1281/1291 vta., respectivamente-). II. Que, contra esa decisión, interpusieron recurso de casación las letradas apoderadas de la parte querellante -A.F.I.P.-D.G.I.-, doctoras Carolina RIUTORT y Mónica Patricia BORGONOVO (fs. 1334/1348 vta.), el que concedido (fs. 1354/1354 vta.), fue mantenido en esta instancia (fs. 1360), sin adhesión del representante del Ministerio Público Fiscal (fs. 1359 vta.). III. Que, la parte recurrente invocó ambos motivos de casación previstos por los incisos 1° y 2° del art. 456 del código adjetivo, en la medida en que entendió que la decisión recurrida peca de motivación aparente en los términos del art. 123 del C.P.P.N. y, por añadidura, de arbitrariedad; defectos que aparejaron la errónea aplicación de la ley sustantiva (art. 43, de la Ley de Impuesto al Valor Agregado y 3°, de la ley 24.769). En ese sentido, y después de argumentar acerca de que su presentación recursiva reúne los requisitos de impugnabilidad objetiva y subjetiva previstos por el código de rito para excitar la jurisdicción del Tribunal, y de asentar los términos de la decisión que recurre, las recurrentes, en el marco del segundo motivo de casación (art. 456, inc. 2°, del C.P.P.N.), precisaron que el pronunciamiento apelado carece de un iter lógico en sus fundamentos, lo cual resulta producto de un abierto apartamiento de las constancias existentes en autos. En ese marco de ideas, las letradas de la parte querellante puntualizaron que, los jueces no valoraron ?[...] el informe final producido por el inspector Gonzalo Puentes Salinas y sus testimonial, de la cual surge la incorrecta técnica de apropiación del crédito fiscal; no [ponderaron] que la firma reconoció las inconsistencias detectadas al efectuar la presentación rectificativa N° 3 [...], desistiendo de la solicitud de devolución de créditos fiscales del IVA, vinculado a exportaciones del período 07/2007]; no [repararon] en que los contratos de préstamo de grano invocados por la firma con la Asociación de Cooperativas Argentinas [...], en ningun[o] de los casos identifican la exportación/embarque a la que estaría[n] relacionados; por último, no [evaluaron] lo manifestado por el perito Nicolás Ferreira Márquez, en el marco de la pericia obrante a fs. 1137/1276?. Por su parte, y como vicio in iudicando que atribuye al pronunciamiento atacado, la parte impugnante manifestó que los elementos de convicción obrantes en autos ponen en evidencia que ?[...] la contribuyente se aprovechó indebidamente de reintegros de IVA por exportaciones [...], habiéndolos percibido en los años 2007 y 2008 por montos que superan la condición objetiva de punibilidad? (\$1.240.393,18). En concreto refirieron que, ?[...] la firma logró percibir un impuesto que nunca fue ingresado al fisco, pues los comprobantes de respaldo son antedatados respecto de las cartas de porte que sustentan las exportaciones, lo que lleva a concluir que el cereal exportado no es el efectivamente adquirido en el mercado. Con ello resulta claro que no existe relación entre el crédito fiscal facturado y el supuesto producto vendido, desvirtuándose de ese modo la finalidad del reintegro perseguido que es neutralizar los efectos del IVA respecto de los bienes exportados, a través de la restitución al exportador del impuesto que fuera facturado por sus proveedores [...]. En este punto -continuaron las casacionistas-, carece de relevancia la calidad de fungibles que presenta el grano exportado, puesto que el mismo no se encontraba físicamente al momento de la operación por la que se efectuó la devolución?. Tampoco resultan relevantes los préstamos devolución referidos por la defensa, toda vez que ninguno de los contratos de préstamo de grano invocados por la empresa con la Asociación de Cooperativas Argentinas [...] identifican la exportación a la cual estarían relacionados, fecha o

embarque?. La parte recurrente, además manifestó que, "[...] el ocultamiento de la real situación contributiva del contribuyente implica la intencionalidad y el dolo necesario para la configuración del tipo penal investigado?. De otro costal, las casacionistas impugnaron la imposición de las costas procesales en la instancia anterior a su representada, toda vez que de los términos del decisorio recurrido surge que existieron razones suficientes para litigar en esta causa, con lo cual debió aplicarse lo dispuesto por el art. 531, in fine, del C.P.P.N., en cuanto establece la eximición o reducción a la parte recurrente de los gastos que demandó la sustanciación del recurso. En virtud de lo dicho, las impugnantes solicitaron que se revoque el pronunciamiento recurrido y se ordene la continuación de la investigación de los hechos denunciados. Citaron jurisprudencia y doctrina que, a su entender, avalan su postura. Hicieron reserva del caso federal. IV. Que, durante el término de oficina (arts. 465, cuarto párrafo y 466 del C.P.P.N.), presentó memorial la Defensa de Luis GOWLAND PAULSON (vid fs. 1362/1363). En dicha oportunidad procesal, destacó que si esta Sala "[decidiera revocar el sobreseimiento dictado con relación a su ahijado procesal, [provocaría] un claro escándalo jurídico [... dado que], en la causa 2411/11 del Fuero en lo Penal Económico, tramitada entre las mismas partes y por hechos idénticos, aunque con relación a períodos [fiscales] diferentes, en resolución pasada en autoridad de cosa juzgada material [...], se resolvió la desvinculación total de su pupilo en virtud de que éste, mientras laboró para la firma contribuyente involucrada, se desempeñó "[...] como Gerente de Originación, tarea completamente alejada de cualquier incumbencia relacionada con impuestos u otras obligaciones societarias?. En mérito de ello, propició el rechazo del recurso de casación incoado por su contraparte procesal.

V. Que, superada la etapa procesal prevista por los arts. 465, último párrafo y 468 del C.P.P.N. -oportunidad procesal en la cual la parte recurrente acompañó el escrito de "breves notas", cuya presentación autoriza el segundo párrafo in fine del mencionado art. 468 del digesto adjetivo-, de lo que se dejó constancia en autos a fs. 1377, 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 Juan Carlos Gemignani, Mariano Hernán Borinsky y Ana María Figueroa. El señor juez Juan Carlos Gemignani dijo: a) La presentación recursiva impetrada resulta admisible. Y ello es así, toda vez que el recurso de casación examinado se dirige contra un pronunciamiento que, por su efectos, resulta equiparable a definitivo en los términos del art. 457 del C.P.P.N.; los planteos en él materializados encuadran en ambas hipótesis de casación previstas en los incisos 1º y 2º del art. 456 del código instrumental; fue interpuesto dentro del plazo estipulado y por quien se halla legalmente legitimado para hacerlo (arts. 463 y 460 del mismo ordenamiento legal); y cumple el requisito de fundamentación suficiente exigido por el art. 463 del C.P.P.N. Por ello -como adelanté-, la vía recursiva intentada es formalmente procedente. b) Superado el test de admisibilidad, me encuentro en condiciones de adelantar que el recurso analizado no habrá de prosperar. Veamos las razones. Con posterioridad a que fuera impetrado el remedio recursivo, tuvo lugar una reforma de la legislación penal tributaria, circunstancia que, con anclaje en la doctrina pacífica sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, torna innecesario el tratamiento de los puntuales agravios de fondo introducidos en el recurso al haber decaído el interés específico y actual que justificaba pronunciarse sobre el particular. En efecto, uno de los principios cardinales de la teoría de los recursos es aquél que establece que las presentaciones recursivas deben ser resueltas de conformidad con las circunstancias existentes al momento de su tratamiento, aunque sean ulteriores a su interposición (confr. Fallos: 285:353; 310:819 y 315:584, entre muchos), lo que significa que si una vez interpuesto el recurso de que se trate sobrevienen circunstancias que tornan inútil expedirse respecto a las críticas que se encuentran pendientes de resolución, ya no cabe pronunciarse sobre éstas por no mediar un interés concreto y actual que lo justifique. Efectuado dicho introito, paso a desarrollar mi postura. Con ese propósito, viene al caso recordar que a los aquí acusados se les recrimina "[...] en su carácter de responsables de la firma contribuyente 'Agrenco Argentina S.A.', haber cometido el delito de aprovechamiento indebido de reintegros de créditos fiscales del Impuesto al Valor Agregado atribuidos a exportaciones supuestamente realizadas en mayo, julio y septiembre del 2007 por aquella contribuyente, los cuales fueron solicitados y percibidos mediante devoluciones y compensaciones durante los ejercicios 2007 y 2008, por las sumas de \$526.111,76 y \$714.281,42, respectivamente (confr. fs. 1318). Ahora bien, como he puesto de relieve al inicio del presente Considerando, con posterioridad a la impetración de la vía recursiva examinada operó una reforma de la ley penal tributaria. En efecto, fue sancionada la ley 27.430 (B.O. 29/12/2017), la cual derogó la ley 24.769, en vigor al momento en que se habrían ejecutado los sucesos pesquisados. Este nuevo ordenamiento, en cuanto aquí interesa, alteró alguno de los elementos del tipo objetivo de la norma en que se subsumió la conducta reprochada a los justiciables -en concreto elevó el monto dinerario mínimo que debe superarse para que la acción resulte penalmente relevante-, tornándola más benigna que el art. 3º de la ley 24.769 vigente al momento del hecho y, por ende, de aplicación obligatoria de conformidad con lo dispuesto por los arts. 9º de la C.A.DD.HH., 15.1 del P.I.DD.CC y PP. y 2º del C.P. Efectivamente, de acuerdo a cómo fue fijado el hecho objeto de reproche penal, cuando los acusados, según la parte querellante, se hicieron de los reintegros de créditos fiscales del Impuesto al Valor Agregado cuestionados (durante los períodos fiscales 2007 y 2008), se encontraba vigente la ley 24.769, texto original (B.O. 15/01/1997), ordenamiento que por su art. 3º condicionaba la tipicidad del delito de aprovechamiento indebido de subsidios, a que el

monto de lo percibido en ese concepto hubiese superado la suma de pesos cien mil (\$100.000), en un ejercicio anual. Sin embargo y de acuerdo a lo que referí ut supra, en el presente la materia penal tributaria se rige por la ley 27.430, texto este último que llevó a un millón quinientos mil pesos (\$1.500.000), en un ejercicio anual, el monto que debe sobrepasarse, para que se configure el delito de aprovechamiento indebido de beneficios fiscales atribuidos a los encartados (ver art. 279), de lo que cabe concluir -y ello no obstante que procediese a sumar los montos involucrados en virtud de considerar que el delito investigado es de carácter continuado- que las presuntas conductas delictivas pesquisadas han dejado de serlo en la actualidad. De tal suerte, si el fin último perseguido por la parte querellante con la interposición del recurso analizado es que prosiga el procedimiento hasta el dictado de una sentencia de condena, mas el comportamiento socialmente anómalo que originó la formación del sumario -repito aprovechamiento indebido de reintegros de créditos fiscales del Impuesto al Valor Agregado atribuidos a exportaciones supuestamente realizadas en mayo, julio y septiembre del 2007, percibidos mediante devoluciones y compensaciones durante los ejercicios 2007 y 2008, por las sumas de \$526.111,76 y \$714.281,42, respectivamente-, de conformidad con la ley vigente en la actualidad (repito art. 279, de la ley 27.430), devino atípico, ha decaído el interés concreto y actual que justificaba pronunciarse sobre la materia de fondo objeto de recurso. En suma, a la luz de que ut supra ha quedado corroborado que desapareció el interés que proporcionaba sustento al recurso examinado, resulta inoficioso pronunciarse sobre el fondo del asunto debatido en la presente incidencia. Asimismo, es del caso recordar que las abogadas del Fisco Federal también cuestionaron el hecho de que la parte que legalmente representan haya sido condenada al pago de las costas procesales devengadas en la instancia anterior. Al respecto, debe tenerse en cuenta que las letradas recurrentes no han conseguido probar la arbitrariedad de dicha condenación resuelta por el tribunal colegiado a quo, implícitamente con sustento en el principio general y objetivo de la derrota establecido en la primera parte del art. 531 del C.P.P.N. En buen romance con lo dicho, debe recordarse el carácter restrictivo que posee la eximición a la parte vencida de su obligación de afrontar los gastos que se generan durante el desarrollo del proceso (confr. Guillermo R. Navarro y Roberto R. Daray, ¿Código Procesal Penal de la Nación?, ed. Hammurabi, Bs. As., 2010, Tomo 3, págs. 515/516). En esas condiciones, cabe rechazar el agravio sub examine. En virtud de lo expuesto, propongo al acuerdo: I. RECHAZAR el recurso de casación de fs. 1334/1348 vta. interpuesto por la parte querellante; SIN COSTAS en esta instancia (530 y cctes., del C.P.P.N.). II. TENER PRESENTE la reserva de caso federal formulada por la parte impugnante. Es mi voto. El señor juez doctor Mariano Hernán Borinsky dijo: I. Las presentes actuaciones se originaron a partir de la denuncia realizada por la AFIP-DGI contra la contribuyente Agrenco S.A. en orden a la presunta comisión del delito de aprovechamiento indebido de subsidios, previsto y reprimido en el art. 3 de la ley 24.769. Concretamente, la maniobra denunciada consiste en el aprovechamiento indebido por parte de Agrenco S.A. de reintegros de créditos fiscales del IVA correspondientes a exportaciones realizadas en mayo, julio y septiembre de 2007. Dichos reintegros fueron percibidos mediante devoluciones y compensaciones durante los ejercicios 2007 y 2008, por \$ 526.111,76 y \$ 714.281,42, respectivamente (cfr. fs. 1/15). Conforme surge del requerimiento de instrucción (fs. 26/28 vta.), los responsables de Agrenco S.A. ¿...habrían solicitado -mediante declaraciones juradas de contenido engañoso- y obtenido del Erario Público la devolución del Impuesto al valor Agregado que aseguraron haber abonado en la compra de cereales a la postre exportados, siendo que, para justificar esas adquisiciones, habrían exhibido cartas de porte (que acreditan el traslado del cereal) en las que se pudo observar fechas de transporte posteriores a las fechas de las propias exportaciones? (cfr. fs. 26 vta.). El juez de primera instancia dispuso el sobreseimiento de Luis Daniel Gowland Paulson, Rodrigo Iafelice Dos Santos y Marcos Antonio Biachini Martins, responsables de Agrenco S.A., por considerar que el hecho investigado no encuadra en una figura legal (cfr. fs. 1281/1291 vta.). Entre otras cuestiones, sostuvo que ¿...la firma completó los embarques con semillas prestadas y que cuando recibió las propias las compensó a quien le realizó los préstamos, circunstancia que ocasionó que las fechas de las cartas de porte internas sean posteriores a los permisos de embarques de las exportaciones? (cfr. fs. 1290/vta.). Preciso que ¿...con independencia de la opinión del tribunal en punto a la tipificación que se sostiene en la denuncia, los antecedentes del caso demuestran que el traslado de fecha posterior a la exportación de mercadería contratada con antelación no implica que no exista relación entre el crédito fiscal facturado y el supuesto producto vendido, sino que se trataría de un desfase propio del mecanismo de 'préstamo- devolución' que es habitual en el mecanismo de exportación de granos? (cfr. fs. 1290 vta.). Agregó que ¿...no existe en autos un supuesto de aprovechamiento indebido de subsidios puesto que Agrenco Argentina SA efectuó operaciones de compraventa con proveedores de granos (...) las facturas que documentaron dichas operaciones incluidas en cada solicitud de recupero fueron efectivamente pagadas (...) y asimismo realizó las operaciones de exportación de granos a raíz de las cuales la contribuyente solicitó el reintegro impugnado? (cfr. fs. 1290 vta./1291). Concluyó que ¿...las solicitudes de devolución del impuesto al valor agregado pagado por Agrenco Argentina SA en etapas anteriores respecto de los productos exportados cumple con los requisitos que prevé la ley para posibilitar su recupero, y que la modalidad en la cual se efectivice dicha exportación - más aun siendo 'préstamo-devolución' una práctica avalada por la propia AFIP-DGA- no puede ser valorada en perjuicio del exportador.

Menos aún, sustentar una imputación penal en los términos del art. 3 de la ley 24769? (cfr. fs. 1290 vta./1291). La Sala B de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico confirmó el sobreseimiento dictado por el juez de grado respecto de Luis Daniel Gowland Paulson, Rodrigo Iafelice Dos Santos y Marcos Antonio Bianchini Martins, como responsables de Agrenco S.A. en orden al delito de aprovechamiento indebido de subsidios previsto en el art. 3 de la ley 24.769 (cfr. fs. 1318/1323). Contra dicho pronunciamiento, la parte querellante interpuso el recurso de casación bajo examen. II. En primer lugar, no puede soslayarse que con fecha 30 de diciembre de 2017 entró en vigencia la ley 27.430 (B.O. 29/12/2017), instaurándose como monto mínimo para que pueda configurarse el delito de aprovechamiento indebido de beneficios fiscales, la suma de \$ 1.500.000 por cada ejercicio anual (cfr. art. 3 del Régimen Penal Tributario -en adelante RPT-, art. 279 de la ley 27.430). Si bien la conducta reprochada a los responsables de Agrenco S.A. no alcanza el monto previsto en el art. 3 del RPT (art. 279 de la ley 27.430) para tener por configurado el delito de aprovechamiento indebido de beneficios fiscales, el pronunciamiento impugnado carece de motivación suficiente (arts. 123 y 404, inc. 2 del C.P.P.N.), del análisis integral de la resolución recurrida se advierte que el a quo no descartó fundadamente la calificación de la maniobra de acuerdo con el delito de obtención fraudulenta de beneficios fiscales (cfr. art. 4 de la ley 24.769 y art. 8 del Régimen Penal Tributario, art. 279 de la ley 27.430). Por otra parte, el a quo tampoco esgrimió las razones por las cuales descartó la subsunción jurídica de la maniobra investigada a la luz del delito de estafa en perjuicio de la administración pública (art. 174, inc. 5, del C.P.); ello sin perjuicio de que no se supere el monto mínimo previsto para la configuración del delito de aprovechamiento indebido de beneficios fiscales. Por último, no tuvo en cuenta la eventual subsunción jurídica de la maniobra investigada conforme el art. 864, inc. 2º del Código Aduanero. En síntesis, la resolución impugnada carece de eficacia como acto jurisdiccional válido pues, sin perjuicio de la modificación introducida por la ley 27.430, resulta prematuro descartar -al menos en este estadio procesal- la eventual calificación legal de acuerdo con otros tipos penales (cfr. en lo pertinente y aplicable, causa nro. 257/2013, "Cuevas, Carlos y otros s/recurso de casación", Reg. nro. 2224/13, rta. el 12/11/13 de la Sala IV y causa FMP 31014409/2007/5/1/CFC1, "Barilari, Luis Leonardo y otros s/recurso de casación", Reg. nro. 2124/16, rta. el 3/11/16 de la Sala I, C.F.C.P.). III. Por lo expuesto, corresponde hacer lugar al recurso de casación interpuesto a fs. 1334/1348 vta. por la parte querellante, anular la resolución impugnada y reenviar las presentes actuaciones al tribunal de origen a fin de que dicte un nuevo pronunciamiento conforme a derecho. Sin costas en la instancia (arts. 530 y 531 del C.P.P.N.). La señora jueza doctora Ana María Figueroa dijo: 1) Que en la medida en que el recurso de casación interpuesto por el representante del Ministerio Público Fiscal satisface las exigencias de admisibilidad y fundamentación, al haberse introducido agravios de conformidad con los motivos previstos por el artículo 456 del Código Procesal Penal de la Nación en las condiciones del artículo 463 del mismo texto legal, y ha sido deducido contra uno de los pronunciamientos previstos en los artículos 457 y 458, el remedio intentado es formalmente admisible y corresponde dar respuesta a los planteos traídos a estudio por el recurrente (arts. 465 y 468 del C.P.P.N.). 2) Del estudio de la resolución en crisis, se observa que la cuestión traída a revisión jurisdiccional de esta Cámara Federal de Casación Penal radica en determinar si resultó ajustado a derecho y procesalmente oportuno el sobreseimiento de los imputados en autos, por el presunto aprovechamiento indebido, en beneficio de Agrenco Argentina S.A., de reintegros de créditos fiscales del imputado al valor agregado atribuidos a exportaciones supuestamente realizadas en mayo, julio y septiembre del ejercicio del 2007, que se solicitaron y percibieron mediante devoluciones y compensaciones durante los ejercicios 2007 y 2008, por \$526111,76 y \$714281,42 respectivamente y que fueron respaldados con documentación referente a mercadería que fue transportada en el interior del país con posterioridad a la fecha de la supuesta exportación. 3) Ahora bien, en la medida en que los agravios de la parte recurrente se centran en la errónea aplicación del artículo 3 de la ley penal tributaria, y en atención a la regla según la cual "los pronunciamientos judiciales deben tener en cuenta las circunstancias actuales al tiempo de dictar sentencia" (Fallos 310:670; 311:1810; 318:625; 321:1393; 324:3948; 325:2275, entre muchos otros), la solución del presente caso está determinada por la sanción de la Ley 27.430 (B.O 29/12/2017), ocurrida durante la tramitación del recurso en estudio, que derogó la ley 24.769 y estableció un nuevo Régimen Penal Tributario -RPT- (Título IX, art. 279). En consecuencia, corresponde analizar si el nuevo Régimen Penal Tributario estatuido por la ley 27.430 resulta de aplicación retroactiva por la mayor benignidad de sus disposiciones, en particular respecto de la tipificación de la figura de apropiación indebida de tributos (art. 6º de la ley 24.769 y 4º de la nueva ley 27.430) que se le endilga a los imputados. Al respecto cabe precisar en primer lugar que con la sanción del RPT de la ley 27.430, el legislador ha zanjado una discusión histórica en doctrina, relativa a la naturaleza jurídica de los montos mínimos previstos en el régimen penal tributario, al señalarse en el segundo párrafo del art. 1º del RPT que "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" (el resaltado me corresponde). Sin embargo, por resultar circunstancias análogas a las que se verifican en las presentes actuaciones, cabe hacer mención a lo resuelto por esta Sala I -con distinta integración- en el precedente "Marchese" (Causa n° 16.739, reg. N° 20.526, rta. el 11/12/12), al pronunciarse sobre la aplicación retroactiva de la ley 26.735 en cuanto estableció

montos sensiblemente mayores para la configuración de los delitos tributarios. Allí se afirmó que 'las alusiones a la naturaleza jurídica del monto mínimo punible previsto (que no puede sino ser un elemento del tipo) o a la estructura legislativa escogida (ley penal en sí misma o precepto complementador 'extrapenal') son irrelevantes para dilucidar la cuestión planteada. Como se dijo, lo definitorio es que 'el cambio de ley es siempre un cambio de valoración', de donde se sigue que no debiera serle permitido al Poder Judicial aplicar el 'test de valoración', y no porque 'podría ser utilizado abusivamente' sino porque 'es simplemente abrogatorio de ese aspecto del principio de legalidad'...'. Es que como enseña Núñez, es más benigna la ley que, en el caso concreto, excluye la pena eliminando el hecho del catálogo de delitos, o le agrega a la figura delictiva elementos nuevos, o le pone mayores exigencias para la persecución penal del hecho o favorece su extinción o amplía las causas de impunidad (Núñez, Ricardo C., 'Tratado de Derecho Penal', T. I, Ed. Lerner, 1987; pág. 141). Por su parte, señala Fontán Balestra que '... cuando el Código Penal dice la ley más benigna, se refiere a una ley, en su totalidad; cuando ha querido resolver las cosas de otro modo, lo ha dicho expresamente. Así lo hace cuando formula la excepción para el cómputo de la prisión preventiva' ('Tratado de Derecho Penal', Tomo I, Parte General, Segunda Edición, Ed. Abeledo Perrot, 1990; págs. 298 y 300). En efecto, aun cuando se establezca en el texto de la ley que los montos previstos en el régimen penal tributario revistan la naturaleza de condición objetiva de punibilidad -y no configure un elemento del tipo penal-, ello no constituye óbice para su aplicación retroactiva, tal como se ha hecho con los montos dispuestos por ley 26.735 sin consideración sobre su naturaleza jurídica. No debe olvidarse que el principio de retroactividad de la ley penal más benigna reviste carácter de garantía convencional (11.1 y 11.2 DUDH; 8.1 y 9 CADH; 15 PIDCyP) y desde la reforma de 1994 jerarquía constitucional (arts. 75, inc. 22°) en nuestro ordenamiento jurídico. En definitiva, considero que como se afirmó en el precedente de cita, la naturaleza jurídica del monto de punibilidad resulta irrelevante a los fines de establecer la retroactividad de la ley penal, en cuanto establece criterios de punibilidad que sustraen la conducta atribuida a los imputados de la esfera del ámbito penal. Este criterio se ajusta al estándar fijado por la Corte Suprema de Justicia en el precedente 'Palero' (Fallos 330:4544), en que el Címero Tribunal resolvió -con remisión al dictamen del Procurador General- que resultaba de aplicación retroactiva la reforma operada por la ley 26.063, en cuanto elevó el monto mínimo establecido para la configuración del delito del art. 9° de la ley 24.769. Se señaló allí 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 2806 y 327:2280)'. Posteriormente, este criterio fue implícitamente reafirmado por el Alto Tribunal en el caso 'Soler' (S.765.XLVIII, del 18 de febrero de 2014). En dicha ocasión, el Ministerio Público Fiscal y la parte querellante (AFIP) interpusieron sendos recursos extraordinarios contra la decisión de la Sala IV de esta Cámara por la que -en virtud del precedente 'Palero'- se aplicó el principio de retroactividad de la ley penal más benigna a partir de las modificaciones que en aquella época introdujera la Ley 26.735. Al mantener el recurso de su parte, la Procuración General de la Nación emitió un dictamen en el que postuló que esta Cámara había efectuado una 'aplicación automática' del precedente 'Palero', sin atender a que la cuestión planteada difería de la de aquél caso (pese a que en ambos se trataba de la modificación de los montos mínimos que exige la ley para el reproche penal de ilícitos tributarios) y 'sin que se hubiera realizado un mínimo examen de sus antecedentes a fin de explicar su utilidad en el caso'. Para fundar dicha idea -y con cita del Mensaje de elevación del Poder Ejecutivo Nacional y del debate parlamentario- la Procuración General señaló que la reforma producida por la Ley 26.735 'sólo actualizó los montos que, como condición objetiva de punibilidad, deben alcanzarse para asignar pena a las conductas definidas por la 24.769, que fueron sustancialmente mantenidas, sin que la reforma haya manifestado como propósito la alteración del régimen punitivo existente'. Al resolver, el Máximo Tribunal rechazó los recursos en los términos del artículo 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. Si bien una decisión en esos términos no importa una resolución de la Corte federal sobre el fondo de la cuestión planteada, entiendo que a partir de la recta interpretación de sus precedentes, en este caso es válido deducir que el máximo intérprete de la Constitución Nacional entendió que las razones invocadas por las partes acusadoras no resultaban idóneas o suficientes para modificar la jurisprudencia constitucional que ya se había fijado sobre el asunto en estudio. Recuérdese, en tal sentido, que el artículo 280 antes citado establece, como motivos de rechazo, la 'falta de agravio federal suficiente' o el planteo de cuestiones 'insustanciales o carentes de trascendencia'. 4) Por todo lo expuesto, no cabe sino concluir que las modificaciones introducidas en el régimen penal tributario por la ley 27.430 no motivan un cambio del criterio respecto de la retroactividad de la ley en punto a la determinación de los montos mínimos para la configuración de los delitos tributarios, sentado in re en los precedentes 'Marchese, Hugo y otros s/ recurso de queja' (causa n° 16.739, reg. n° 20.526, del 11/12/2012) y que fue reiterado en 'Aberasturi, Gregorio s/ recurso de casación' (causa n° 16.746, reg. n° 20.727, del 13/3/2013); 'Ronzano, Mariano y otro s/ recurso de casación' (causa n° 16.351, reg. n° 20.728, del 13/3/2013); 'Berroni, Juan Pablo s/ recurso

de casación? (causa n° 16.615, reg. n° 20.730, del 13/3/2013); ?Bagnato, Mauricio José s/ recurso de casación? (causa n° 17.001, reg. n° 20.732, del 13/3/2013); entre muchos otros de la Sala I de esta Cámara. Por lo tanto, por imperio constitucional -artículos 75 inciso 22 CN, 11.1 y 11.2; DUDH, 8.1 y 9 CADH; 14.1 PIDCyP- y prescripciones legales, corresponde en el caso la aplicación retroactiva del Régimen Penal Tributario (ley 27.430) en cuanto estableció el monto mínimo de \$1.500.000 para el delito de aprovechamiento indebido de beneficios fiscales (art. 3°). En vista de ello, adhiero a la propuesta del magistrado que lidera el acuerdo de rechazar el recurso de casación interpuesto por la parte querellante, con costas en la instancia (arts. 530, 532, 470 y 471- a contrario sensu- del CPPN). Tal es mi voto. Por ello, y en mérito al acuerdo que antecede, el Tribunal, por mayoría, RESUELVE: I. RECHAZAR el recurso de casación de fs. 1334/1348 vta. interpuesto por la parte querellante -A.F.I.P.-D.G.I.-; SIN COSTAS en esta instancia (530 y cctes., del C.P.P.N.). II. TENER PRESENTE la reserva de caso federal formulada por la parte impugnante. Regístrese, notifíquese y, oportunamente, comuníquese (Acordada 15/13 de la C.S.J.N. y Lex 100). Remítase al tribunal de origen, sirviendo la presente de atenta nota de envío. MARIANO HERNÁN BORINSKY JUAN CARLOS GEMIGNANI ANA MARÍA FIGUEROA 037376E