

## Evasión Fiscal Impuesto Al Valor Agregado

### JURISPRUDENCIA

### Evasión fiscal. Impuesto al valor agregado

En el marco de

una causa por infracción a la ley 24769, se confirma la resolución que rechazó parcialmente el requerimiento fiscal de instrucción con relación al hecho consistente en la evasión presunta del impuesto al valor agregado. Buenos Aires, 6 de febrero de 2019. VISTOS: Los recursos de apelación interpuestos por el señor fiscal de la instancia anterior y por la querrela obrantes en copia a fs. 27/31 vta. y 36/42 vta., respectivamente, del presente incidente contra el punto I de la resolución que en copia obra a fs. 21/23 vta. de este incidente, por el cual el juzgado ?a quo? resolvió: ?I. RECHAZAR PARCIALMENTE el requerimiento de instrucción de fs. 24/27, con relación a la presunta evasión por parte de la contribuyente BALKBRUG S.A... del Impuesto al Valor Agregado por el ejercicio anual 2014, por la suma de \$ 1.376.429,57; porque esa presunta evasión ya no constituye delito? (confr. fs. 23 vta.; se prescinde del resaltado del original). La presentación de fs. 63, por la cual el señor fiscal general de cámara mantuvo el recurso interpuesto. Los memoriales de fs. 70/70 vta., 71/77 vta. y 78/82 de este incidente, por los cuales el señor fiscal general de cámara, la querrela y la defensa de Roberto Oscar FLORES informaron en la oportunidad prevista por el art. 454 del C.P.P.N. Y CONSIDERANDO: 1°) Que, por la resolución recurrida, en cuanto interesa, el juzgado ?a quo? resolvió rechazar parcialmente el requerimiento fiscal de instrucción que obra en copia a fs. 17/20 del presente, con relación al hecho consistente en la evasión presunta del Impuesto al Valor Agregado por el ejercicio anual 2014 (períodos fiscales 01/2014 a 12/2014), a cuyo pago BALKBRUG S.A. se encontraba obligada, por la suma de \$ 1.376.429,57. En sustento de la decisión aludida, el tribunal de la instancia anterior indicó que, a partir de la derogación del régimen penal tributario establecido por la ley 24.769 vigente al momento de la comisión presunta del hecho y la sustitución de aquel régimen por el contemplado por el art. 279 de la ley 27.430 (Boletín Oficial de fecha 29/12/2017, vigente desde el 30/12/2017), que estimó aplicable al caso en función del principio de la retroactividad de la ley penal más benigna, el hecho mencionado ?...ya no constituye delito...?. 2°) Que, el señor agente fiscal de la instancia anterior y la querrela recurrieron la decisión mencionada por el considerando anterior con sustento en la Resolución PGN N° 18/18 por la cual el Procurador General 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, a que 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. 3°) 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. 4°) Que, por el art. 1 del Régimen Penal Tributario aprobado por el Título IX de la ley 27.430 se prevé: ?Evasión simple. Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiera 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 de 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?. Por la lectura de la norma mencionada, se advierte que las conductas descriptas por el art. 1 del Régimen Penal Tributario establecido por el Título IX de la ley 27.430 guardan similitud con las previstas anteriormente por el art. 1 de la ley 24.769. 5°) Que, el art. 1 del Régimen Penal Tributario establecido por el Título IX de la ley 27.430 resulta aplicable al caso ?sub examine? como consecuencia del principio de retroactividad de la ley penal más benigna, por tratarse de una norma más beneficiosa para los imputados que la prevista por la ley vigente al momento del hecho examinado. 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. 6°) Que, en efecto, por la norma transcrita por el considerando 4°, se estableció en un millón quinientos mil pesos (\$ 1.500.000) el monto previsto como condición objetiva para penalizar la evasión tributaria simple. En el caso, como

surge de la reseña efectuada por el considerando 1° de este pronunciamiento, el monto asociado al hecho por el cual se rechazó parcialmente el requerimiento fiscal de instrucción (\$ 1.376.429,57) no supera la condición objetiva de punibilidad aludida por el párrafo anterior, y ni al momento de impugnar aquella decisión, ni en la oportunidad prevista por el art. 454 del C.P.P.N., los representantes del Ministerio Público Fiscal o la querrela efectuaron observación u objeción alguna en torno al alcance que, en cuanto a la suma de dinero en teoría evadida, el tribunal de la instancia anterior dio al hecho analizado (confr. fs. 3/12 vta., 17/20, 27/31 vta., 36/42 vta., 70/70 vta. y 71/77 vta. de este incidente). 7°) 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" (Gregorio BADENI, "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." (Sebastián SOLER, "Derecho Penal Argentino", T. I, pág. 193, Ed. TEA, 1973; el resaltado corresponde a la presente). 8°) Que, lo establecido precedentemente se condice con el criterio que este Tribunal adoptó con relación a las modificaciones que, algunos años atrás, se introdujeron mediante la ley 26.735 al Régimen Penal Tributario instaurado por 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 "B"), 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 los agravios de los recursos de apelación interpuestos por el señor agente fiscal de la instancia anterior y por la querrela, en tanto aquéllos se sustentan en la Resolución P.G.N. N° 18/18, cuyos fundamentos son sustancialmente análogos a los contemplados por la Resolución P.G.N. N° 5/12, 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 los recursos de apelación interpuestos, fundamentos novedosos que conduzcan a modificar el criterio establecido por esta Sala "B". 9°) Que, por lo expresado por los considerandos anteriores, atento a la naturaleza que revisten tanto el principio de legalidad como sus excepciones cuando acarrear consecuencias más benignas para el imputado, corresponde confirmar la resolución apelada en cuanto fue materia de recurso. Por ello, SE RESUELVE: I. CONFIRMAR la resolución recurrida en cuanto fue materia de recurso. II. SIN COSTAS al representante del Ministerio Público Fiscal (arts. 530 y 532 del C.P.P.N.). III. CON COSTAS a la querrela (arts. 530 y 531 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. Fecha de firma: 06/02/2019 Alta en sistema: 08/02/2019 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 038025E