

## Evasion Fiscal Ley 24769

### JURISPRUDENCIA

### Evasión fiscal. Ley 24769

En el marco de una causa por

infracción a la ley 24769, se confirma la resolución que dispuso el sobreseimiento respecto de la imputada. Buenos Aires, 13 de agosto de 2019. VISTOS: Los recursos de apelación interpuestos por el señor fiscal de la instancia previa y por la parte querellante (A.F.I.P.-D.G.I.) a fs. 488/489 vta. y 491/494, respectivamente, contra la resolución de fs. 482/485 vta., por la cual el juzgado ?a quo? dictó el auto de sobreseimiento respecto de M.A.F.. La presentación de fs. 503, por la cual el señor fiscal general de cámara mantuvo el recurso interpuesto. Los memoriales de fs. 509/509 vta. y 510/513 vta., por los cuales el señor fiscal general de cámara y la representación de la querella (A.F.I.P.-D.G.I.), respectivamente, informaron por escrito en la oportunidad prevista por el art. 454 del C.P.P.N. Y CONSIDERANDO: El señor juez de cámara Dr. Roberto Enrique HORNOS expresó: 1°) Que, por la resolución recurrida, el juzgado ?a quo? dictó el auto de sobreseimiento respecto de M.A.F. por los hechos consistentes en la omisión presunta de depósito, dentro de los diez días hábiles administrativos de vencidos los plazos para ingresarlas, de la sumas de dinero retenidas a los empleados en relación de dependencia de SOMA S.R.L. SOCIEDAD DE MEDICINA ASISTENCIAL, en concepto de aportes correspondientes al Sistema Único de la Seguridad Social, por los períodos fiscales de junio de 2010, diciembre de 2010 y junio de 2011, los cuales habrían ascendido a \$ 24.264, \$ 20.861,39 y \$ 24.452,52, respectivamente. Para resolver en el sentido mencionado, el juzgado ?a quo? consideró que, a partir de la derogación del régimen penal tributario establecido por la ley 24.769 vigente al momento de la comisión presunta de los hechos 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, los hechos mencionados ?...no constituyen delito...? (confr. fs. 485 del presente). 2°) Que, el señor agente fiscal de la instancia anterior interpuso un recurso de apelación contra el pronunciamiento mencionado por el considerando que antecede, en cumplimiento de 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, 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. Por su parte, la parte querellante (A.F.I.P.-D.G.I.), interpuso un recurso de apelación contra el mismo pronunciamiento, por el cual manifestó: ?...no debe... soslayar[se], el criterio adoptado recientemente por el actual Procurador General de la Nación..., el cual a partir de la Resolución PGN 18/18..., instruyó a los señores Fiscales...para que asuman la interpretación señalada en la Resolución PGN 5/12...y en consecuencia ?...se opongán a la aplicación retroactiva de la ley n° 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...!?. Asimismo, refirió que ?...[c]onforme el lineamiento precedentemente expuesto, en el caso de autos no resulta aplicable el principio establecido en el artículo 2° del Código Penal, ya que no se verifica una modificación del encuadre provisoriamente otorgado a la conducta atribuida..., sino que la sanción del Régimen Penal Tributario de la ley 27.430 ha implicado una actualización de los montos exigidos como condición objetiva de punibilidad por la ley 24.769, esto es, una modificación en un elemento de índole temporal y circunstancial, que por tal carácter, no hace al núcleo central del tipo penal...?. 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. 7 del Régimen Penal Tributario aprobado por el Título IX de la ley 27.430 se prevé: ?Apropiación indebida de recursos de la seguridad social. Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el empleador que no depositare total o parcialmente dentro de los treinta (30) días corridos de vencido el plazo de ingreso, el importe de los aportes retenidos a sus dependientes con destino al sistema de la seguridad social, siempre que el monto no ingresado superase la suma de cien mil pesos (\$ 100.000), por cada mes. Idéntica sanción tendrá el agente de retención o percepción de los recursos de la seguridad social que no depositare total o parcialmente, dentro de los treinta (30) días corridos de vencido el plazo de ingreso, el importe retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de cien mil pesos (\$ 100.000), por cada mes.?. Por la lectura de la norma mencionada, se advierte que las conductas descriptas por el art. 7 del Régimen Penal Tributario establecido por el Título IX de la ley 27.430 guardan similitud con las previstas anteriormente por el art. 9 de la ley 24.769, con modificaciones en algunos de los elementos del tipo objetivo. 5°) Que, el art. 7 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 (art. 2 del Código Penal), en virtud de que resulta una norma más beneficiosa para el imputado que la prevista por la ley vigente al momento de los hechos. 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 extendió el plazo a partir del cual adquiere relevancia penal la omisión del empleador de ingresar los aportes correspondientes al Sistema Único de la Seguridad Social retenidos de las remuneraciones de los dependientes y se estableció en cien mil pesos (\$ 100.000) por período mensual el monto previsto como condición objetiva para punir comportamientos de aquel tipo. En el caso, como surge de la reseña efectuada por el considerando 1° de este pronunciamiento, ninguno de los montos asociados a los hechos de los que se trata 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 ni la parte querellante efectuaron observación u objeción alguna en torno al alcance que, en cuanto a las sumas de dinero en teoría retenidas y no depositadas, el tribunal de la instancia anterior dio a los hechos (confr. fs. 488/489 vta., 491/494, 509/509 vta. y 510/513 vta.). 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 de los imputados. 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 doctrina constitucional reconocida 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 doctrina penal calificada 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 es coincidente 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, 60/12, 72/12, 80/12, 101/12, 254/12, 50/13, 137/13, 149/13, 275/13, 393/13, 406/13, S.I.G.J. 18/14 y CPE 1313/2010/2/CA2, res. del 22/11/2017, Reg. Interno N° 807/17, 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

expresados por los recursos de apelación interpuestos por el señor agente fiscal de la instancia anterior y por la parte querellante, en tanto aquéllos se sustentan en la Resolución PGN N° 18/18, cuyos fundamentos son sustancialmente análogos a los contemplados por la Resolución PGN 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, fundamentos novedosos que conduzcan a revisar 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. El señor juez de cámara Dr. Juan Carlos BONZÓN expresó: Se discute si las modificaciones del nuevo Régimen Penal Tributario, específicamente las relacionadas con la elevación de los montos a partir de los cuales comienzan a ser punibles la gran mayoría de los delitos tributarios, resultan aplicables a los hechos ocurridos con anterioridad a la sanción de la ley 27.430, por aplicación del principio de la retroactividad de la ley penal más benigna. Se trata de una cuestión análoga sobre la cual ya he tenido oportunidad de pronunciarme en numerosos precedentes, resolviendo que ese principio no resulta aplicable en estos casos, en tanto la elevación de los montos ?mínimos? modificaron las condiciones de punibilidad y no, en cambio, las de tipicidad. A modo de ejemplo, cito el primero de esos pronunciamientos: LEGAJO DE APELACION DE BIDONCENTER S.A.; BREUNIG EGEWARTH ELIS REGINA EN AUTOS: ?BIDONCENTER S.A. S/INF. LEY 24.769? (CPE 131/2017/3/CAI, Orden N° 31.271, Reg. Int. N° 133/18, de la Sala ?A? de este Tribunal, resuelta el 26 de marzo de 2018), en el cual se marcó el criterio seguido en las sucesivas apelaciones referidas a la misma cuestión, y a cuyas consideraciones me remito en honor a la brevedad. Una nueva reflexión sobre el tema, fruto de la orfandad de un criterio rector que ponga fin a la polémica, sumado a la gran cantidad de legajos de apelación que merecen pronta resolución, me persuaden de la necesidad de adaptar mi posición. En este reexamen me permito advertir que el más Alto Tribunal aún no se ha pronunciado sobre la aplicación retroactiva del nuevo Régimen Penal Tributario. La ausencia de una interpretación con aptitud vinculante e innegable gravitación, sigue propiciando la expansión de opiniones jurisdiccionales con sentidos contrapuestos. Si a esta indefinición se añade que mi voto resulta singular entre los magistrados que integran la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, resulta inexorable la persistencia de este debate que, lejos de esclarecer cuál es la norma aplicable, atrasa la solución de los casos que pretenden los apelantes. Toda persona tiene derecho a que su proceso sea resuelto dentro de un plazo razonable. Este derecho se refiere a la obtención práctica de una respuesta jurídica a las pretensiones formuladas y a una razonable duración temporal del procedimiento necesario para resolver, todo lo cual se corresponde con un adecuado servicio de justicia. Quien atraviesa un proceso judicial necesita pronta solución del conflicto que le aqueja, por lo que la respuesta de la justicia no puede quedar a expensas de la inmutabilidad de opiniones de quienes ostentan una función de máxima responsabilidad social. De mantener mi voto disidente, las consecuencias procesales que podrían suscitarse no condecirían con el adecuado servicio de justicia por cuanto el dispendio jurisdiccional y la demora en la solución de los casos resultarían en desmedro de los derechos de las partes. Mantengo mi convicción, pero entiendo también que la opinión minoritaria no tiene mayor alcance para esclarecer la aplicación retroactiva del nuevo Régimen Penal Tributario, so riesgo de prolongar los procesos judiciales más allá del tiempo razonable en el que deben tramitar. El ejercicio de la magistratura impacta en la vida de las personas, razón suficiente para que esa función sea ejercida en cumplimiento de los requisitos constitucionales. En efecto, el interés y el derecho a un pronunciamiento que ponga fin al litigio en un tiempo razonable está por encima del interés del juez de mantener su opinión sobre cierto tema jurídico. Si bien los criterios disidentes dan cuenta de la deliberación que rodea el tema y, por ende, contribuyen a legitimar la opinión de la mayoría, lo cierto es que, para el caso de la aplicación retroactiva del nuevo Régimen Penal Tributario, mantener mi opinión en estas condiciones, no tiene mayor conveniencia. En conclusión, teniendo en cuenta que mi voto es minoritario en la Cámara de Apelaciones del fuero y que el Máximo Tribunal Nacional aún no se ha pronunciado al respecto, corresponde adoptar una opinión plural que propicie, de acá para adelante, resoluciones en tiempo razonable hasta tanto la cuestión sea finalmente dirimida. En estas condiciones, invocando razones de celeridad y economía procesal, voto en forma concurrente con mi colega preopinante, por lo cual adhiero a su conclusión en relación al sobreseimiento dictado. Por ello, SE RESUELVE: I. CONFIRMAR la resolución apelada en cuanto fue materia de recurso. II. CON COSTAS a la parte querellante (arts. 530, 531 y 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. Fecha de firma: 13/08/2019 Firmado por: ROBERTO ENRIQUE HORNOS, JUEZ DE CAMARA Firmado por: JUAN CARLOS BONZÓN, JUEZ DE CAMARA Firmado (ante mi) por: MARÍA CONSTANZA DE OYARBIDE CASTILLO, PROSECRETARIA DE CAMARA

043769E