

Evasión Tributaria Impuesto A Las Salidas No Documentadas Requerimiento Fiscal De Instrucción Condiciones Objetivas De Punibilidad

JURISPRUDENCIA

Buenos Aires, 23 de octubre de 2019. VISTOS:

El recurso de apelación interpuesto por el señor fiscal interviniente ante la instancia anterior a fs. 49/50 vta. de este expediente contra la resolución de fs. 34/40 vta. del mismo legajo, en cuanto por aquella se dispuso el rechazo del requerimiento fiscal de instrucción de fs. 21/23 vta., también de estas actuaciones. La presentación de fs. 56 de este expediente, por la cual el señor fiscal general que actúa ante esta instancia mantuvo el recurso de apelación aludido por el párrafo anterior. El escrito de fs. 59/59 vta. de las presentes actuaciones, por el cual el representante del Ministerio Público Fiscal informó en la oportunidad prevista por el art. 454 del C.P.P.N. Y CONSIDERANDO: Los señores jueces de cámara, doctor Roberto Enrique HORNOS y doctora Carolina L. I. ROBIGLIO expresaron: 1º) Que, por la resolución recurrida, se dispuso el rechazo del requerimiento fiscal de instrucción que se formuló en autos respecto de los hechos presuntos de evasión tributaria vinculados con el Impuesto a las Salidas No Documentadas a cuyo pago FARMCITY S.A. podría haberse encontrado obligada por los periodos fiscales 2013 y 2014, por las sumas de \$ 411.386,74 y de \$ 475.464,73, respectivamente. En sustento de la decisión aludida, el tribunal de la instancia anterior expresó que correspondía considerar no punibles los hechos por los cuales el Ministerio Público Fiscal pretendía la habilitación de la instrucción sumarial, en tanto aquellos sucesos no debían ser examinados desde la perspectiva del texto de los arts. 1 y 2 inc. 2º de la ley 24.769 vigente al momento de su comisión presunta (según ley 26.735), sino, en función del principio de la retroactividad de la ley penal más benigna, a partir del Régimen Penal Tributario aprobado por el Título IX de la ley 27.430 (B.O. 29 de diciembre de 2017), en el marco del cual el delito de evasión tributaria resulta punible siempre y cuando ?...el monto evadido excediere la suma de un millón quinientos mil de pesos (\$ 1.500.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual...?. 2º) Que, el señor fiscal interviniente ante la instancia anterior recurrió la decisión del juzgado ?a quo? en cumplimiento de la Resolución P.G.N. 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 P.G.N. N° 5/12, y en consecuencia, a que se opongan 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 (publicada en el Boletín Oficial el 29/12/2017 y vigente desde el 30/12/2017), se derogó la ley 24.769 y se aprobó un nuevo Régimen Penal Tributario. 4º) 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?. Asimismo, por el art. 2, inc. 2º del Régimen Penal Tributario previsto por el Título IX de la ley 27.430 se estableció como una modalidad agravada del delito de evasión tributaria ?...cuando en el caso del artículo 1º [...] d) Hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos, siempre que el perjuicio generado por tal concepto superare la suma de un millón quinientos mil de pesos (\$ 1.500.000)...?. 5º) Que, los arts. 1 y 2 inc. 2º del Régimen Penal Tributario establecido por el Título IX de la ley 27.430 resultan aplicables al caso ?sub examine? como consecuencia del principio de retroactividad de la ley penal más benigna en virtud de que resultan normas más beneficiosas para las personas que pudiesen eventualmente resultar imputadas, que los arts. 1 y 2 inc. 2º de la ley 24.769, vigentes al momento de la comisión presunta de los hechos de los que se trata. 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 las normas que se transcribieron por el considerando 4° de este voto, se estableció en un millón quinientos mil pesos (\$1.500.000) el monto previsto como condición objetiva para penalizar la evasión tributaria. En el caso, como surge de la reseña efectuada por el considerando 1° de esta ponencia, que reproduce lo manifestado al respecto mediante la denuncia inicial y el requerimiento fiscal de instrucción, ninguno de los montos asociados a los hechos de los que se trata supera la condición objetiva de punibilidad aludida por el párrafo anterior (confr. fs. 1/11 vta. y 21/23 vta. de este expediente), y ni al momento de interponer el recurso de apelación, ni en la oportunidad prevista por el art. 454 del C.P.P.N., los representantes del Ministerio Público Fiscal efectuaron observación u objeción alguna en torno al alcance que, en cuanto a las sumas de dinero presuntamente evadidas, el tribunal de la instancia anterior dio a los hechos (confr. fs. 49/50 vta. y 59/59 vta., también del presente).

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 la denunciada. 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 la denunciada, de modo que mal podría negarse que resulta más beneficiosa a la posición de aquella 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, 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 este 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 el recurso de apelación interpuesto por el señor agente fiscal de la instancia anterior, en tanto aquellos 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 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 opongan a la aplicación retroactiva de la ley 26.735. Tampoco fueron invocados, por el recurso 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 un imputado, corresponde establecer que la resolución recurrida resulta ajustada a derecho y a las constancias de la causa en cuanto por aquélla se dispuso el rechazo de la pretensión del Ministerio Público Fiscal de habilitar el inicio de la instrucción sumarial respecto de los hechos presuntos de evasión tributaria aludidos por el considerando 1°

del presente, a raíz de la entrada en vigencia de los arts. 1 y 2 inc. ?d? del Régimen Penal Tributario establecido por el Título IX de la ley 27.430. 10°) Que, por lo demás, habida cuenta que el rechazo de un requerimiento fiscal de instrucción no es una decisión a la que pueda atribuirse el efecto de la cosa juzgada material (confr. Reg. N° 752/06, entre otros, de esta Sala ?B?), lo que se establecerá en función de este voto no es óbice para que el organismo recaudador replantee la cuestión de detectar otras obligaciones de pago presuntamente evadidas por el Impuesto a las Salidas No Documentadas, imputables a los períodos fiscales 2013 y 2014, ?...cerrado al 31-12-2013...? y ?...cerrado al 31-12-2014...?, respectivamente, de extender la fiscalización a los meses de aquellos ejercicios anuales de FARMCITY S.A. que no fueron abarcados por la Orden de Intervención N° 1.517.182, en cuyas conclusiones se sustentó el acto administrativo de determinación de oficio aludido por la denuncia inicial (confr. la denuncia de fs. 1/11 vta. de estas actuaciones, en cuanto por aquélla se informó que la contribuyente cierra ?...sus ejercicios comerciales el 31 de diciembre de cada año...? y que la orden de intervención aludida tuvo por objeto de verificación el ?...Impuesto a las Salidas No Documentadas, pagos efectuados en los meses 07/2013 a 07/2014...?; se prescinde del resaltado del original). Por lo tanto, corresponde encomendar al juzgado ?a quo? que haga saber a la A.F.I.P.-D.G.I. la circunstancia aludida por el párrafo anterior al momento de efectivizar la remisión de testimonios dispuesta por el punto II de la resolución dictada a fs. 34/40 vta. de este legajo (confr., en sentido similar, CPE 1916/2017/CA1, res. del 12/07/18, Reg. Interno N° 558/18; y CPE 1438/2018/CA1, res. del 14/06/19, Reg. Interno N° 421/19, de esta Sala ?B?). El señor juez de cámara doctor Juan Carlos BONZÓN expresó: 1°) Que en el caso 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 APELACIÓN DE BIDONCENTER S.A.; BREUNIG EGWARTH ELIS REGINA EN AUTOS: ?BIDONCENTER S.A. S/INF. LEY 24.769? (CPE 131/2017/3/CA1, Orden N° 31.271, Reg. Int. N° 133/18 de la Sala ?A?, 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. 2°) 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. 3°) 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 cual 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. Quién 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. 4°) 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 mis colegas preopinantes, por lo cual adhiero a sus conclusiones. Por ello, SE RESUELVE: I. CONFIRMAR la resolución apelada. II. ENCOMENDAR

al tribunal de la instancia anterior en los términos que surgen del considerando 10° del voto de los señores jueces de cámara doctor Roberto Enrique HORNOS y doctora Carolina L. I. ROBIGLIO. III. SIN COSTAS (arts. 530, 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: 23/10/2019 Alta en sistema: 25/10/2019 Firmado por: ROBERTO ENRIQUE HORNOS, JUEZ DE CAMARA Firmado por: CAROLINA ROBIGLIO, JUEZ DE CAMARA Firmado por: JUAN CARLOS BONZON, JUEZ DE CAMARA Firmado(ante mi) por: EDUARDO JAVIER GRANDOLI, PROSECRETARIO DE CAMARA 075489E