



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

S u p r e m a C o r t e :

I

La Sala II de la Cámara Federal de Casación Penal declaró inadmisibile la queja que dedujo el representante del Ministerio Público Fiscal con motivo de la denegación del recurso de casación contra el fallo de la Sala A de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico que confirmó la resolución del juzgado de primera instancia que había rechazado el requerimiento de instrucción respecto de C S.A., por extinción de la acción por pago, en orden a la presunta omisión de depositar las retenciones del impuesto a las ganancias en los períodos fiscales 10/2016 y 1/2017, y las del impuesto al valor agregado en los períodos 10/2016, 12/2016 y 1/2017 -artículos 6 y 16 de la ley 24.769, según la redacción dispuesta por la ley 26.735, publicada en el Boletín Oficial del 28 de diciembre de 2011- (sentencia del 26 de abril de 2022, disponible en formato digital ante V.E.).

Al respecto, el *a quo* subrayó que, aunque coincidía con la conclusión a la que se arribó en la anterior instancia, en su opinión la denegación de la vía casatoria no obedecía a los motivos que allí se habían sostenido, sino a otros diferentes. En ese sentido, mientras que en aquella oportunidad se había considerado que en el presente caso resultaba aplicable el artículo 54 del Código Procesal Penal Federal (ley 27.063), el cual no admitía aquella impugnación frente a resoluciones como la que pretendía objetar el Ministerio Público (conf. sentencia del 10 de febrero de 2022 en el expediente CPE 1038/2019, “C. S.A. s/ inf. ley 24.769”, consultada en el sitio web del Centro de Información Judicial, <https://www.cij.gov.ar>), por el contrario el *a quo* sostuvo que la

inadmisibilidad obedecía a que “*el recurrente limita la expresión de sus agravios a meros juicios discrepantes con el decisorio cuya impugnación postula, todo lo cual no alcanza para desvirtuar el razonamiento que sobre el particular realizó la Cámara y cuyos fundamentos no logra rebatir*”; y a que “*no se ha argumentado adecuadamente la existencia de una cuestión federal, que habilite la intervención de esta cámara como tribunal intermedio, en los términos de la doctrina establecida por el Alto Tribunal in re ‘Di Nunzio’*” (sentencia del 26 de abril de 2022, citada en el primer párrafo del presente).

Contra este pronunciamiento, el fiscal general dedujo recurso extraordinario, cuya denegatoria dio lugar a esta queja. Ambas presentaciones lucen incorporadas a las actuaciones en aquel formato.

II

El apelante refirió que, al contrario de lo expresado por el *a quo*, en el presente caso se configuró una cuestión federal puesto que había sido controvertida la inteligencia y el alcance del artículo 16 de la ley 24.769, de esa naturaleza, y la decisión de la cámara de apelaciones resultó contraria a la pretensión que el Ministerio Público Fiscal fundó en aquel.

Además, destacó que la impugnación formulada en la instancia casatoria cumplió con la exigencia de fundamentación, desde que expuso debidamente tanto los defectos en la interpretación que había realizado la cámara en lo penal económico sobre las normas aplicables como la inteligencia que razonablemente correspondía dar a esas disposiciones.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

Con base en tales consideraciones, planteó que el *a quo* eludió mediante afirmaciones dogmáticas su intervención como tribunal intermedio de acuerdo con la doctrina establecida en la sentencia de Fallos: 328:1108.

III

Sin perjuicio de que el *a quo* no compartió el argumento de los magistrados de la anterior instancia en cuanto -en definitiva- reclamaron para sí el carácter de superior tribunal de la causa del que debe provenir la decisión apelada para que proceda su impugnación por la vía del artículo 14 de la ley 48, entiendo pertinente reiterar el criterio contrario que esta Procuración General sostiene sobre ese requisito de admisibilidad del recurso extraordinario federal en los procedimientos -como el presente- regidos por el Código Procesal Penal de la Nación -ley 23.984-, expuesto en el dictamen emitido el 24 de septiembre de 2021 en los autos CPE 958/2014/39/1/RH2, “Recurso Queja n° 1 - Legajo n° 39 - Imputado: Actuaciones IP n° 1/2014 - Av. respecto al posible accionar delictivo Buenos Aires y otro s/ legajo de apelación”, entre otros.

Sentado ello, si bien V.E. tiene dicho que las resoluciones relativas a la admisibilidad o procedencia de los recursos deducidos ante los tribunales de la causa, en principio, son ajenas a la instancia extraordinaria, este criterio admite excepciones cuando la sentencia impugnada conduce sin fundamentos adecuados a una restricción sustancial de la vía utilizada y afecta irremediablemente el derecho de defensa en juicio (Fallos: 329:4770; 332:1616; sentencia del

30 de octubre de 2007 en los autos V. 438, XLI, “Vecchi, Amado Alejandro s/ causa n° 5499”), que también ampara a este Ministerio Público (Fallos: 329:5323; 340:1283; 344:1716, entre otros).

A mi modo de ver, ello es lo que ha ocurrido en el *sub examine*, desde que el *a quo* declaró inadmisibile el recurso de casación mediante afirmaciones dogmáticas por las que omitió tomar en consideración los concretos argumentos expuestos por el impugnante. En ese sentido, conforme lo expresó el fiscal general, los agravios no consistieron en meras discrepancias con la conclusión a la que arribó la cámara de apelaciones, sino que su colega de la instancia anterior formuló una crítica concreta y razonada de la interpretación que aquella hizo sobre el artículo 16 de la ley 24.769, y argumentó claramente cuál es la inteligencia correcta de esa disposición de carácter federal, con base en el examen del alcance técnico jurídico de sus términos en conjunto con los demás artículos pertinentes de esa ley, y en el análisis de la uniforme intención del legislador evidenciada en las sucesivas redacciones empleadas respecto de dicho supuesto de extinción de la acción penal.

Estimo pertinente señalar que, en ese cuestionado pronunciamiento, la Sala A de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico consideró aplicable la exención de responsabilidad prevista en el artículo 16 de la ley 24.769 a la figura de su artículo 6°, y al efecto se remitió a un precedente de la Sala B de ese tribunal en cuanto había sostenido: 1) que ni en el mensaje del Poder Ejecutivo que acompañó al proyecto que se transformó en la ley 26.735, ni en su trámite parlamentario, fueron especificados los delitos respecto de los



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

cuales resultaría aplicable la causal absoluta por cumplimiento espontáneo de las obligaciones evadidas incorporada al artículo 16 de la ley 24.769, por lo que no es posible extraer de ellos una conclusión acerca del alcance que se pretendió otorgar a ese beneficio; 2) que ninguno de los diversos significados del término “*evadir*” en el Diccionario de la Real Academia Española tiene correspondencia con el concepto técnico jurídico de evasión previsto en los artículos 1° y 7° de la ley 24.769, referido a la evasión tributaria o previsional mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, ni habilita entonces a diferenciar entre las diversas figuras previstas en la ley 24.769 a los efectos de aquella excepción; y 3) que en la redacción original del citado artículo 16 se establecía expresamente que esa causal de extinción de la acción penal resultaba aplicable sólo a los delitos previstos en los artículos 1° y 7° de esa ley, por lo que la posterior eliminación de ese límite mediante la redacción dispuesta por la ley 26.735 permite inferir que el legislador aceptó la posibilidad de aplicar ese beneficio a todas las figuras penales, sin distinción, y no corresponde introducirla entonces por vía de interpretación (conf. sentencia del 3 de diciembre de 2021 en el expediente CPE 1038/2019/CA1, “C. S.A. s/ inf. ley 24.769”, también consultada en el sitio web del Centro de Información Judicial, <https://www.cij.gov.ar>).

Asimismo, dicho tribunal consideró que C S.A. había regularizado su situación espontáneamente en los términos del citado artículo 16. Al respecto, indicó que “*una conducta es espontánea cuando la voluntariedad de la ejecución de la misma encuentra motivación en el impulso propio de quien la ejecuta, con las precisiones*

que se efectúan a continuación” (considerando 8°), y que “el sujeto obligado no actúa espontáneamente cuando se acredita que, con anterioridad a regularizar su situación, estuvo en conocimiento del inicio de una inspección, de la formulación de alguna observación por parte del organismo fiscalizador, de la radicación de una denuncia que se vincule directa o indirectamente con el mismo, o de un acto equiparable a éstos en sus efectos” (considerando 10). Agregó que las intimaciones que la Administración Federal de Ingresos Públicos cursó a esa empresa para que procediera a depositar las sumas retenidas por aquellos impuestos “se limitan a hacer saber que ha operado el vencimiento del plazo para ingresar los importes retenidos en concepto del impuesto en trato, de acuerdo con las declaraciones juradas presentadas por C. S.A., circunstancia que no agrega información particular a los datos que son de público y de particular conocimiento pues emergen de las disposiciones de alcance general que se encuentran publicadas -como es la fecha de vencimiento para ingresar los pagos- y de los datos que la propia contribuyente consignó en las declaraciones juradas confeccionadas y presentadas por aquélla. En consecuencia, se advierte que las notificaciones aludidas son producto del mero cruce de datos efectuados por el sistema de la A.F.I.P., en virtud de lo cual no podría considerarse un acto dictado por aquella Administración que pueda ser entendido como una observación de parte de aquel organismo, y menos aún implican el inicio de una inspección o la formulación de una denuncia” (considerando 11). Y refirió, finalmente, que “por las características de las notificaciones referidas precedentemente no resultaría acertado estimar que el pago de los conceptos adeudados por



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

los períodos fiscales de que se trata haya sido consecuencia de aquellas intimaciones”, las cuales “no pueden entenderse equiparadas a ninguno de los actos enunciados por el art. 16 de la ley 24.769 (texto según ley 26.735) como casos en los que se excluya la espontaneidad del pago” (considerando 12).

Frente a tales aseveraciones, en el escrito del recurso de casación (del cual esta sede, a fin de mejor dictaminar, recabó copia que adjunto al presente en formato digital) el fiscal sostuvo que la resolución se basó en una errónea inteligencia ceñida a la literalidad del texto de ese artículo -por el cual se establece que “*el sujeto obligado que regularice espontáneamente su situación, dando cumplimiento a las obligaciones evadidas, quedará exento de responsabilidad penal siempre que su presentación no se produzca a raíz de una inspección iniciada, observación de parte de la repartición fiscalizadora o denuncia presentada, que se vincule directa o indirectamente a él*”- en la medida en que en esa instancia se consideró que la expresión “*obligaciones evadidas*” comprendía, entre otras figuras previstas en la ley 24.769, a la del artículo 6° cuya comisión se atribuye en este caso.

Asimismo, sostuvo el allí recurrente que una interpretación sistemática y coherente de ese precepto con el resto de las disposiciones de dicha ley lleva razonablemente a concluir que alude, por el contrario, sólo a los supuestos de evasión simple y agravada -tanto tributaria como previsional- previstos en sus artículos 1°, 2°, 7° y 8°; y que tal interpretación resulta compatible con la intención que el legislador tuvo al redactar el texto original del artículo 16 de la ley 24.769, por el que se ceñía esa causa de extinción de la acción a las

figuras de los artículos 1° y 7°, y el actual artículo 16 -según la redacción dispuesta por la ley 27.430- en el que se establece una causal de extinción similar cuya aplicación tampoco está prevista para la conducta que se atribuye en estos autos.

Por otra parte, en relación con la espontaneidad atribuida a la actuación de la citada empresa, alegó que el fallo fue resultado de una deficiente valoración de los elementos incorporados al expediente y de una interpretación dogmática del precepto legal en cuestión, puesto que ningún fundamento había brindado para rechazar que las boletas de deuda emitidas y las intimaciones formuladas constituyesen una observación de parte de la repartición fiscalizadora en los términos de aquella disposición.

Coincidió con el representante del Ministerio Público Fiscal en que la cámara de apelaciones formuló una interpretación meramente literal de la redacción del artículo 16 de la ley 24.769 vigente al momento de los hechos.

En ese sentido, cabe recordar que la primera fuente de interpretación de la ley es su letra, pero por encima de lo que las leyes parecen decir literalmente, corresponde indagar lo que dicen jurídicamente, y si bien no cabe prescindir de las palabras, tampoco resulta adecuado ceñirse rigurosamente a ellas cuando así lo requiera la interpretación razonable y sistemática (Fallos: 291:181; 293:528; 327:5649; 344:1887). Asimismo, ha sostenido la Corte que *“es un principio de recta interpretación que los textos legales no deben ser considerados, a los efectos de establecer su sentido y alcance,*



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

aisladamente, sino correlacionándolos con los que disciplinan la misma materia” (Fallos: 242:247; 343:1457).

En el *sub examine*, el análisis de la ley 24.769 bajo esas pautas lleva a concluir que con la expresión “*obligaciones evadidas*” de su artículo 16, el legislador se refiere a las figuras previstas en los artículos 1°, 2°, 7° y 8°, en las que la acción típica consiste -precisamente- en evadir el pago de tributos, aportes o contribuciones, y circunscribe así a estas la posibilidad de aplicar la exención de responsabilidad penal prevista en aquella norma.

Por el contrario, pienso que la inteligencia expuesta por la cámara de apelaciones, que extendió la aplicación de esa exención al supuesto de omisión de depositar tributos retenidos o percibidos -artículo 6°-, perdió de vista que el legislador no empleó en este caso ese verbo o conducta con relevancia típica, sino que la describió en distintos términos y el *a quo*, además, no consideró la significación que las particularidades del sujeto de esta figura podrían tener para el examen de la cuestión, en la medida en que no posee el carácter de contribuyente sino de agente de retención o percepción, y sus obligaciones o cargas en tal posición no son las mismas que las de aquel.

Resulta pertinente destacar que, aunque la técnica de redacción empleada sobre este asunto en la ley 26.735 no coincida en exactos términos con la original de la ley 24.769 ni con la utilizada luego en la ley 27.430, no debe suponerse la inconsecuencia del legislador ni una postura errática, y cabe apreciar que en esas tres definiciones se mantuvo inalterado un único e idéntico criterio según el cual la exención en cuestión sólo resulta aplicable a específicas figuras

penales entre las que no se encuentra la que se atribuye en el *sub examine*.

Asimismo, estimo que en el escrito del recurso de casación fue expuesta con claridad y concisión la arbitrariedad en que incurrió la cámara de apelaciones por haber afirmado de manera dogmática que C S.A. regularizó espontáneamente su situación.

En efecto, comparto la opinión del fiscal recurrente en cuanto a que tal aseveración no estuvo precedida de un análisis de la norma en cuestión que expusiese el alcance del elemento “observación” y que permitiera negar ese carácter a la notificación e intimación que el organismo recaudador formuló para que dicha firma depositara los tributos que había retenido. Por consiguiente, interpreto que tampoco constituyó fundamento válido la mera afirmación de que aquellas intimaciones no agregaron información ni otros datos a los que ya contenían las declaraciones juradas que presentó C S.A., desde que no expuso por qué cabría entender que tales circunstancias estarían implicadas en el acto de “observar” -del que ni siquiera examinó las definiciones contenidas en el diccionario de la Real Academia Española-. Por lo demás, no encuentro ningún argumento que permitiera concluir -como hizo la cámara de apelaciones en esa sentencia- que “*no resultaría acertado estimar que el pago de los conceptos adeudados por los períodos fiscales de que se trata haya sido consecuencia de aquellas intimaciones*”. Al contrario, pienso que el ingreso de los montos retenidos con posterioridad al vencimiento del plazo en que correspondía y luego de las intimaciones respectivas, llevaban a sostener que la



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

actuación de C S.A. fue, innegablemente, resultado de esa advertencia del organismo fiscalizador.

Sin embargo, pese a que dichos planteos en torno de la aplicación al caso del artículo 16 de la ley 24.769 -de naturaleza federal- estuvieron correctamente formulados y constituían motivos que habilitaban la interposición del recurso de casación, el *a quo* omitió su debido tratamiento mediante la dogmática descalificación como meras discrepancias y la invocación de supuestos defectos de fundamentación en el escrito del recurso -los cuales, como he señalado, no concurrieron-. Al así proceder, en mi opinión, restringió de manera sustancial la vía utilizada con menoscabo de la garantía del debido proceso consagrada en el artículo 18 de la Constitución Nacional, y dejó de lado el tratamiento de una materia propia de su competencia como tribunal intermedio, de acuerdo con el criterio establecido por la Corte en el caso "Di Nunzio" (Fallos: 328:1108; en el mismo sentido, sentencia del 2 de julio del corriente en los autos FRO 2086/2014/TO1/4/RH1, "Borras Peralta, Santiago Emmanuel s/ infracción ley 23.737", considerando 5° y sus citas).

En este punto, estimo pertinente señalar que, dada la índole federal de los agravios, carecía de toda relevancia que la cuestión hubiese sido ya debatida y resuelta en sentido concordante en dos instancias judiciales previas, puesto que, en virtud de la citada doctrina de Fallos: 328:1108, esa doble conformidad no eximía a la cámara *a quo* de tomar también intervención en un caso de esta naturaleza.

En consecuencia, entiendo que la sentencia apelada carece de sustento suficiente para ser considerada como un acto

jurisdiccional válido, y merece ser descalificada en los términos de la doctrina de la arbitrariedad (Fallos: 314:737; 320:2451, 2662 y sus citas; 324:3839; entre muchos otros).

IV

Por lo expuesto, y los demás fundamentos desarrollados por el fiscal general, mantengo esta queja y solicito a V.E. que: 1) haga lugar al recurso extraordinario interpuesto y revoque el fallo apelado a fin de que, por intermedio de quien corresponda, se dicte uno nuevo de acuerdo a derecho; y 2) tenga por acompañada la copia del escrito mencionado en el apartado III.

Buenos Aires, 8 de agosto de 2024.