

“Recurso queja n° 1 – Incidente n° 1 – Imputado: U , Ismael y otros s/
incidente de recurso extraordinario”
CPE 518/2016/8/1/1/RH5



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

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

I

La Sala IV de la Cámara Federal de Casación Penal declaró inadmisibile la queja que dedujo el representante del Ministerio Público Fiscal motivado por 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 por la que el juzgado de primera instancia había declarado la extinción de las acciones penales seguidas contra Ismael U , Diego U , Andrés Martín C , Carlos Alberto L T y Carlos Daniel L T , en orden a la supuesta evasión del pago del Impuesto al Valor Agregado de los ejercicios fiscales 2012 a 2014 de “W E S.A.”, por aplicación de los artículos 46, inciso “b”, de la ley 27.260 y 336, inciso 1°, del Código Procesal Penal de la Nación (sentencia del 7 de febrero de 2023, que se encuentra disponible en formato digital ante V.E.).

Al respecto, el *a quo* refirió que, si bien ese recurso de hecho fue deducido contra una sentencia de carácter definitivo por quien se encontraba legitimado al efecto, “*lo cierto es que en el sub examine el impugnante no ha satisfecho los recaudos de fundamentación requeridos por el artículo 463 del C.P.P.N.; falencia que define la improcedencia formal de la impugnación ensayada. Por lo demás, la decisión que se pretende impugnar ha sido dictada por la Cámara de Apelaciones en su carácter de órgano revisor de las resoluciones emanadas de los magistrados a cargo de la instrucción, es decir en el caso existe doble conformidad judicial*” (sentencia del 7 de febrero de 2023, recién citada).

Contra esa decisión, el fiscal general dedujo recurso extraordinario, cuya denegatoria dio lugar a esta queja. Ambos escritos lucen incorporados a las actuaciones en aquel formato.

II

Sostuvo el apelante que, al contrario de lo expresado en el pronunciamiento, su colega de la instancia anterior controvirtió de manera concreta y razonada la interpretación que la cámara en lo penal económico había hecho respecto de preceptos federales (ley 27.260 y sus normas reglamentarias), y argumentó cuál es la inteligencia correcta de esas disposiciones, cumpliendo así con la exigencia de fundamentación.

Con sustento en tales consideraciones, planteó que los magistrados de casación eludieron mediante afirmaciones dogmáticas su intervención como tribunal intermedio de acuerdo con la doctrina establecida por la Corte en la sentencia de Fallos: 328:1108.

III

Sin perjuicio de que el *a quo* no hizo suyo el argumento de la cámara de apelaciones, en cuanto -en síntesis- había sostenido que en el *sub examine* resultaba aplicable el artículo 54 del Código Procesal Penal Federal (ley 27.063) que no admitía el recurso de casación frente a resoluciones como la que objetaba el Ministerio Público, y de ese modo reclamó para sí el carácter de superior tribunal de la causa del que debe provenir la decisión 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

“Recurso queja n° 1 – Incidente n° 1 – Imputado: U , Ismael y otros s/
incidente de recurso extraordinario”
CPE 518/2016/8/1/1/RH5



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

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 al dictaminar 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. En el mismo sentido, *mutatis mutandis*, se ha pronunciado recientemente V.E. *in re* “Chacón” (Fallos: 347:1434).

Sentado ello, entiendo que la apelación federal es admisible. Si bien la Corte tiene dicho que las resoluciones relativas a la procedencia o improcedencia de las impugnaciones deducidas ante los tribunales de la causa, en principio, son ajenas a la instancia extraordinaria, también ha expresado que este criterio admite excepciones cuando la sentencia recurrida 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 ocurrió en el *sub examine*, desde que el *a quo* declaró inadmisibile la queja -motivada por la denegación del recurso de casación- mediante afirmaciones dogmáticas, por las que omitió tomar en consideración los concretos argumentos con los que el impugnante puso en discusión la interpretación que había hecho la cámara de apelaciones sobre el

contenido y el alcance de normas federales, como son los preceptos de la ley 27.260 y los de sus disposiciones reglamentarias (conf. Fallos: 343:702; 346:476).

En efecto, según lo expuesto en la apelación extraordinaria, el Ministerio Público Fiscal objetó la liberación de la acción penal que había declarado el juzgado de primera instancia -en los términos del artículo 46, inciso “b”, de la ley 27.260- respecto de las evasiones impositivas atribuidas en el *sub lite*, y que la cámara de apelaciones confirmó convalidando la posibilidad de regularizar aquellas obligaciones tributarias incumplidas mediante la aplicación a tal fin de los bienes cuya tenencia revelaron los acusados U y C en el marco del sistema voluntario y excepcional de sinceramiento previsto en la mencionada ley como parte del “Programa Nacional de Reparación Histórica para Jubilados y Pensionados”.

En relación con tal proceder, el apelante reiteró que el Libro II de aquella ley estableció un “Régimen de sinceramiento fiscal”, en cuyo Título I se fijó un “Sistema voluntario y excepcional de declaración de tenencia de moneda nacional, extranjera y demás bienes en el país y en el exterior”, y en el Título II se dispuso otro de “Regularización excepcional de obligaciones tributarias, de la seguridad social y aduanera”. Señaló, en lo que es de interés en el presente caso, que por medio del primero se establecieron beneficios para quienes declarasen voluntariamente la tenencia de aquellos bienes e ingresasen el impuesto especial previsto en el artículo 41 -entre otros, se previó la liberación de toda acción por delitos de la ley penal tributaria por el incumplimiento de las obligaciones vinculadas o que tuvieran origen en

“Recurso queja n° 1 – Incidente n° 1 – Imputado: U , Ismael y otros s/
incidente de recurso extraordinario”
CPE 518/2016/8/1/1/RH5



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

los bienes y tenencias declarados y en las rentas que éstos hubieran generado, previas a la promulgación de la ley (conf. artículo 46, inciso “b”)-. En cuanto al segundo régimen -para la regularización de deudas tributarias, del Título II-, destacó que podrían acogerse los contribuyentes y responsables de los tributos y de los recursos de la seguridad social cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentre a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), por las obligaciones vencidas al 31 de mayo de 2016 -inclusive- o infracciones relacionadas con dichas obligaciones (conf. artículo 52). Tal acogimiento, de acuerdo con el artículo 54, provocará la suspensión de la acción penal en curso y la interrupción de su prescripción, mientras que la cancelación total de la deuda en las condiciones previstas en ese régimen extinguirá la acción penal.

Añadió que, en atención a tales disposiciones, los planteos formulados en la instancia de casación distinguieron ambos conjuntos de reglas, dirigidos a regular dos supuestos diferentes: uno vinculado con el blanqueo de bienes que hasta ese momento permanecían ocultos y su tenencia era desconocida por la AFIP; y otro, orientado a lograr la regularización de deudas tributarias por obligaciones vencidas o infracciones relacionadas con dichas obligaciones, de las que ese organismo ya estaba enterado. Mientras el primero versa sobre tenencias ignoradas u ocultas, el segundo se centra en obligaciones conocidas -sobre las que dicho organismo contaba con información antes de la entrada en vigencia de la citada ley-.

Conforme señaló el apelante, la diferente naturaleza de esos supuestos explica la expresa exigencia legal de que la declaración

de tenencia -sinceramiento- sea voluntaria, lo que significa que debe consistir en un acto espontáneo, que no nazca o se haga en respuesta a un apremio ni por fuerza o necesidad extrañas a la voluntad. Indicó, en ese sentido, que dicha condición de espontaneidad, presente en la mayor parte de los artículos del citado Título I, no se encuentra mencionada en el Título II, y sostuvo que ese diferente tratamiento se ajusta al motivo del perdón en el primer caso, el cual radica en la pretensión estatal de que el individuo exhiba tenencias desconocidas, cuya posibilidad de detección no es considerable, y con tal objeto la ley establece -entre otros beneficios- la liberación de la acción penal por el incumplimiento de las obligaciones vinculadas o que tuvieran origen en esos bienes mientras estaban ocultos y en las rentas que éstos hubieran generado en ese lapso. En el segundo supuesto, por el contrario, las obligaciones tributarias incumplidas y el monto evadido son conocidos por el organismo recaudador o éste puede conocerlos con el mero examen de información de la que dispone o le resulta accesible, y para tomar noticia de ellos no es necesaria una declaración del contribuyente. La posibilidad de lograr el ingreso de los montos evadidos es, en consecuencia, notablemente superior.

Esas diferentes características dan sustento también a las distintas regulaciones de los respectivos regímenes, por las que se establecieron diversos alcances de los beneficios previstos como estímulo, y dispares condiciones para la exención de responsabilidad. Por ejemplo, cabe observar que para el caso de acogimiento al régimen de regularización de deudas tributarias -Título II- por obligaciones que sean objeto de un procedimiento administrativo o judicial a la fecha de

“Recurso queja n° 1 – Incidente n° 1 – Imputado: U , Ismael y otros s/
incidente de recurso extraordinario”
CPE 518/2016/8/1/1/RH5



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

publicación de la ley 27.260 en el Boletín Oficial, se establece que el demandado debe -entre otras condiciones- asumir el pago de las costas y gastos del proceso (artículo 53), lo que en el *sub examine* no ocurrió. Además, de conformidad con el artículo 54, la extinción de la acción penal se producirá por la cancelación total de la deuda en las condiciones previstas en ese específico régimen, lo cual tampoco sucedió en el presente. Para el caso de declaración voluntaria de bienes -Título I- se exige, al contrario, el pago especial previsto en el artículo 41, que deberá determinarse sobre el valor de aquéllos con arreglo a alícuotas que van del cero (0) hasta el quince (15) por ciento, y el declarante puede quedar exento si adquiere los títulos públicos o concreta las operaciones financieras previstas en el artículo 42.

Con base en esas notorias diferencias entre las regulaciones de uno y otro supuesto, el fiscal insistió en sostener que los bienes declarados por los acusados no podían aplicarse a la regularización de las obligaciones tributarias cuyo incumplimiento se les atribuye en el *sub examine*, puesto que eran objeto de investigación desde antes de la entrada en vigencia de la ley 27.260, y la AFIP, por consiguiente, ya sabía del dinero que ocultaron y omitieron ingresar. En tales condiciones, sostuvo el magistrado, la aceptación de tal proceder resultaría en abierta oposición con la exigencia de voluntariedad de la declaración de bienes y tenencias ocultos.

Según el planteo llevado ante el tribunal de casación -y en lo que resulta pertinente en el *sub lite*- la liberación que la ley 27.260 prevé frente al sinceramiento de bienes y tenencias, es respecto de la acción penal por las obligaciones que habrían nacido de aquellos en

el período en que estuvieron ocultos -y de las rentas que pudieron haber generado durante ese lapso-. De acuerdo con el recurrente, así lo establece el artículo 46, inciso “b”, de dicha ley, en cuanto dispone la extinción de la responsabilidad que pudiera corresponder al sujeto por el incumplimiento de las obligaciones vinculadas o que tuvieran origen en los bienes y tenencias que declare voluntaria y excepcionalmente. Añadió que, en tal caso, el Estado ha decidido no reclamarle los impuestos que habría tenido que pagar por esos bienes si no los hubiera escondido -por ejemplo, si hubiera integrado la base imponible del Impuesto a las Ganancias o del Impuesto a los Bienes Personales-. Pero destacó que ese supuesto es distinto al del *sub lite*, en cuanto aquí ya era conocido el monto de dinero que se quedaron los acusados al omitir pagar al fisco nacional los tributos cuyo incumplimiento pretenden regularizar. Conforme argumentó el recurrente, extender el alcance de aquella disposición -como hizo la cámara de apelaciones- hasta las circunstancias del presente, favoreciendo a los imputados con la extinción de la acción penal por la inobservancia de obligaciones tributarias que no surgieron de los bienes declarados sino que tuvieron origen en operaciones comerciales que la AFIP ya había detectado antes del blanqueo, llevaría a enmarañar regímenes distintos previstos para situaciones diferentes, y sería resultado de una interpretación superficial de los términos de aquel artículo, cuyo espíritu y finalidad omite consultar.

Si bien la juez de la citada cámara de apelaciones que votó en segundo término invocó el artículo 46, inciso “c”, punto 1, de la ley 27.260, estimo que las objeciones del fiscal no encuentran adecuada

“Recurso queja n° 1 – Incidente n° 1 – Imputado: U , Ismael y otros s/
incidente de recurso extraordinario”
CPE 518/2016/8/1/1/RH5



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

respuesta en esa disposición, por la que se excluye de la liberación del pago de impuestos omitidos al gasto computado en el impuesto a las ganancias proveniente de facturas consideradas apócrifas por la AFIP (por el punto 2 de dicho inciso, también se exceptúa al crédito fiscal del impuesto al valor agregado proveniente de facturas consideradas apócrifas por parte de la AFIP). Según dicha magistrada, *“no cabe duda de que uno de los contextos, si no el principal, en el que podría estimarse exteriorizada aquella ‘consideración’ de la A.F.I.P.-D.G.I. sobre la falsedad de las facturas contabilizadas y/o computadas en su momento por quien realizó la declaración prevista por el art. 36 de la ley 27.260, es el que se da tras el desarrollo de los procedimientos de verificación y de fiscalización que el organismo recaudador lleva adelante en ejercicio de facultades propias y, llegado el caso, la sustanciación posterior del procedimiento administrativo de determinación de oficio”* (considerando 7° en la página 14 de la sentencia del 16 de septiembre de 2022, disponible en formato digital ante V.E.). Sin embargo, no encuentro razonable concluir que esa mera hipótesis, de por sí, resulte suficiente para anular la expresa exigencia de voluntariedad para el sinceramiento y baste para afirmar -sin más fundamento y en abierta contradicción con aquel requisito- que el legislador se refirió a todas las obligaciones tributarias que estuvieran siendo reclamadas por el organismo recaudador a la fecha de entrada en vigencia de la ley -supuesto del Título II-, en lugar de ceñir su alcance a las que fueran desconocidas en ese momento y cuestionadas con posterioridad.

Considero pertinente añadir que, con apoyo en aquella inequívoca condición de voluntariedad prevista en la ley, el fiscal apelante reiteró el planteo formulado por su colega de la anterior instancia en el sentido de que la disposición reglamentaria que la cámara había invocado -artículo 30 de la resolución general n° 3919/16 de la AFIP-, tampoco podía ser considerada sustento válido para la interpretación que formuló ese tribunal, puesto que, en la medida en que dispuso que las liberaciones referidas en el artículo 46 de la ley 27.260 también alcanzan a las obligaciones que se encuentren en curso de discusión administrativa, contencioso administrativa o judicial, siempre que la determinación de oficio no se encuentre firme a la fecha de promulgación, constituye una reglamentación irrazonable, contraria a la letra y espíritu de la ley, y resulta entonces inconstitucional, desde que pretende llevar su alcance hasta situaciones que fueron excluidas por el legislador por medio de dicho requisito de voluntariedad -en el marco del Libro II, Título I- para el sinceramiento de bienes y la liberación de la acción penal respecto del incumplimiento de obligaciones tributarias que tuvieran origen en aquéllos.

A pesar de que, a mi modo de ver, estos planteos de índole federal se encontraban desarrollados de manera suficiente y constituían motivos que habilitaban la interposición del recurso de casación, el *a quo* omitió su debido tratamiento mediante una fórmula dogmática referida de modo genérico al cumplimiento de los requisitos de fundamentación previstos en el ordenamiento procesal. Tal proceder, en mi opinión, resultó contrario a la doctrina, tantas veces mencionada, del caso "Di Nunzio", en el que V.E. estableció que siempre que, en el

“Recurso queja n° 1 – Incidente n° 1 – Imputado: U , Ismael y otros s/
incidente de recurso extraordinario”
CPE 518/2016/8/1/1/RH5



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

ámbito de la justicia penal nacional, se invoquen agravios de naturaleza federal que habiliten la competencia extraordinaria de la Corte, éstos deben ser tratados previamente por la Cámara de Casación Penal, en su condición de tribunal intermedio, constituyéndose de esa manera en el tribunal superior de la causa a los efectos del artículo 14 de la ley 48 (Fallos: 328:1108; en el mismo sentido, Fallos: 347:785, considerando 5°, y sus citas).

En este punto, estimo pertinente agregar que, dada la índole federal de los agravios, carecía de toda relevancia que la cuestión hubiese sido 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 insuficiente fundamentación de la sentencia apelada impide que pueda ser considerada como un acto jurisdiccional válido, y por lo tanto corresponde descalificarla en los términos de la doctrina de la arbitrariedad (Fallos: 314:737; 320:2451, 2662 y sus citas; 324:3839; entre muchos otros).

IV

En virtud de todo lo expuesto y las demás razones desarrolladas en la apelación federal, mantengo la queja.

Buenos Aires, 10 de diciembre de 2024.

Firmado digitalmente por: CASAL
Eduardo Ezequiel
11 Fecha y hora: 10.12.2024 14:16:05