



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

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

I

La Sala III de la Cámara Federal de Casación Penal, por mayoría, rechazó el recurso de casación que dedujo el representante del Ministerio Público Fiscal 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 declarado extinguida la acción penal por pago y sobreseído a Jorge Hugo N y a “P R S.A.”, en orden a la presunta omisión de depositar el monto retenido en relación con el impuesto a las ganancias en el período fiscal de junio de 2016 -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 24 de agosto de 2022, disponible en formato digital ante V.E.).

El juez que presidió el acuerdo, a cuyas consideraciones adhirió después el magistrado que votó en tercer lugar, destacó que si bien la letra de la ley es la primera fuente para su interpretación, en esta tarea los jueces no pueden prescindir de la intención del legislador y del espíritu de la norma en cuestión; y que, aunque no corresponde hacer abstracción de las palabras, tampoco resulta adecuado atenerse rigurosamente a ellas cuando así lo requiera una interpretación razonable y sistemática. Con invocación de tales pautas y de sus consideraciones en dos pronunciamientos anteriores de esa cámara, agregó que el citado artículo 16 no distingue entre los diversos delitos previstos por la ley 24.769, por lo cual no cabía excluir al atribuido en el presente de la aplicación del instituto allí incorporado

(páginas 4/5 de la sentencia del 24 de agosto de 2022, citada en el primer párrafo del presente). Por otro lado, consideró que Nielavitzky y “Prete Rosso S.A.” regularizaron su situación espontáneamente en los términos del referido artículo 16. Al respecto, luego de invocar una obra de doctrina acerca del concepto de voluntariedad -que entendió aplicable al presente *“por su notoria afinidad al de ‘espontaneidad’”* (página 6)- sostuvo que *“el hecho de que la notificación cursada por AFIP fue recibida el mismo día en que el contribuyente adhirió al plan de facilidades de pago nro. J913705 (18/8/2017), ignorándose qué ocurrió primero, no permiten afirmar con certeza que la regularización no fue ‘espontánea’, por lo que, en virtud del principio in dubio pro reo, la falta de determinación juega en favor del imputado”* (página 7).

Contra este pronunciamiento, el fiscal general dedujo recurso extraordinario, cuya denegatoria -con base en que no se suscitó una cuestión federal, y en que la impugnación planteó meros juicios discrepantes con la solución alcanzada por ese tribunal- dio lugar a esta queja. Ambas presentaciones, al igual que el auto de inadmisibilidad, también se encuentran incorporados a las actuaciones en formato digital.

II

El apelante alegó la existencia de una cuestión federal en cuanto fue puesta en tela de juicio la interpretación del artículo 16 de la ley 24.769 -según la redacción de la ley 26.735-, de esa naturaleza, y la decisión de la cámara resultó contraria a la pretensión que el Ministerio Público Fiscal fundó en aquel.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

Al respecto, refirió que el tribunal *a quo* formuló una equivocada inteligencia de dicha disposición, contraria a su letra y espíritu, y como consecuencia de ello confirmó la aplicación del beneficio de extinción de la acción penal respecto de la omisión de depositar el tributo retenido -en concepto del impuesto a las ganancias-, pese a que la ley excluye ese supuesto de hecho y a que, dado su carácter de excepción, debe ser interpretado de manera restrictiva. En ese sentido, sostuvo que la exégesis sistemática y coherente del precepto -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 conjunto con el resto de las normas de dicha ley, lleva razonablemente a concluir que alude solo a los supuestos de evasión simple y agravada -tanto tributaria como previsional- previstos en sus artículos 1°, 2°, 7° y 8°. Agregó, asimismo, que tal interpretación resulta compatible con la intención que el legislador tuvo al redactar tanto 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°, como 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, respecto de la situación de duda que el *a quo* había apreciado en relación con la espontaneidad de la

regularización que propuso la empresa, alegó que esa decisión fue resultado de una deficiente valoración de los elementos y circunstancias del expediente. En ese sentido, señaló que el tributo venía siendo retenido desde un año antes de que los aquí acusados adhirieran al plan de facilidades de pago, y que esto ocurrió el mismo día en que fueron intimados por la Administración Federal de Ingresos Públicos, por lo cual, aunque no constara la hora en que recibieron esa notificación, el sentido común llevaba a considerar que actuaron bajo el estímulo del requerimiento de dicho organismo.

III

Considero que el recurso extraordinario es admisible por haberse controvertido el alcance de una norma de naturaleza federal y ser la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa contraria a las pretensiones que el apelante sustentó en aquella (conf. Fallos: 320:1962 y 2271; 322:1699). Sin perjuicio de ello, puesto que se ha invocado también arbitrariedad en la decisión, entiendo que corresponde tratar en primer lugar tal argumentación por cuanto ante la existencia de tal anomalía no habría, en rigor, sentencia propiamente dicha (Fallos: 344:2629, considerando 3º y su cita, entre otros).

IV

Pienso que asiste razón al recurrente en punto a que la sentencia impugnada cuenta con fundamentación solo aparente en relación con la espontaneidad que invocó respecto de la actuación de los imputados para regularizar la situación.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

En efecto, observo que en el voto del juez preopinante no fue argumentada la hipotética pertinencia en el caso de la opinión académica que citó, ni fue explicada la razón que lo habría llevado a ver una supuesta semejanza entre aquellos dos conceptos distintos -voluntariedad y espontaneidad-. Tampoco aprecio que relacionara las consideraciones que transcribió con las concretas circunstancias del caso. En tales condiciones, no encuentro en el fallo alguna aplicación de esos conceptos al *sub examine*. En definitiva, el *a quo* basó su posición únicamente en el estado de duda que habría percibido respecto de la concurrencia en el caso del requisito de espontaneidad para la procedencia de la exención de responsabilidad. En ese sentido, sostuvo que por ignorarse la hora en que fue recibida la notificación cursada por la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), el mismo día en que los imputados adhirieron a un plan de facilidades de pago, no es factible negar con certeza que la regularización hubiese sido espontánea.

Al respecto, cabe recordar que el estado de duda debe derivarse de una minuciosa, racional y objetiva evaluación de todos los elementos de prueba en conjunto (Fallos: 311:512 y 2547; 312:2507; 314:346 y 833; 321:2990 y 3423). En efecto, en el proceso penal, debido a la importancia de los intereses individuales involucrados, la sentencia de condena sólo puede ser el resultado de un convencimiento que esté más allá de toda duda razonable, acerca de la responsabilidad del acusado por un hecho punible (conf. Suprema Corte de los Estados Unidos de América, en el caso “Winship”, 397 U.S. 358). Sin embargo, no cabe extraer de ello que la mera invocación de cualquier incertidumbre o de versiones contrapuestas acerca de los hechos impida,

per se, obtener razonablemente, a través de un análisis detenido de toda la prueba en conjunto, el grado de convencimiento necesario para formular un pronunciamiento de condena. En puridad, cada circunstancia relacionada con asuntos humanos del pasado, dependiente de evidencia o demostración, está abierta a alguna duda posible o imaginaria (conf. Suprema Corte de los Estados Unidos de América, en los casos “Winship”, ya citado, y “Victor vs. Nebraska”, 511 U.S. 1). El concepto “más allá de duda razonable” es, en sí mismo, probabilístico y, por lo tanto no es, simplemente, una duda posible, del mismo modo que no lo es una duda extravagante o imaginaria. Es, como mínimo, una duda basada en razón (conf. caso “Victor vs. Nebraska”, ya citado).

En el *sub examine*, comparto la opinión del fiscal recurrente en el sentido de que la aplicación de aquel principio fue resultado de la inadecuada ponderación de los elementos y circunstancias del caso, por la que el *a quo* otorgó un valor determinante a la falta de indicación de la hora en que fue recibida la notificación del organismo recaudador, pese a que la experiencia y el sentido común llevaban -según mi parecer- a rechazar una duda razonable sobre el punto, por la remota posibilidad de que casualmente se hubiesen presentado a regularizar una situación que se desarrollaba hacía más de un año, y el mismo día en que se les reclamó ese tributo, desconociendo la actuación de la AFIP.

En consecuencia, pienso que la decisión impugnada carece de sustento suficiente para ser considerada como un acto jurisdiccional válido, y merece ser descalificada con arreglo a la doctrina de la arbitrariedad (Fallos: 314:737; 320:2451 y 2662 y sus citas; 324:3839; entre muchos otros).



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

V

Sin perjuicio de ello, para la hipótesis de que V.E. no comparta los fundamentos expuestos en el apartado precedente, estimo pertinente referirme a la cuestionada interpretación del artículo 16 de la ley 24.769 -según la redacción dispuesta por la ley 26.735- que hizo la opinión mayoritaria del tribunal *a quo* para convalidar la aplicación en el *sub lite* del beneficio allí previsto.

Coincido con el representante del Ministerio Público Fiscal en que fue resultado de un examen meramente literal de esa norma.

En efecto, no encuentro en el pronunciamiento apelado otro argumento además de aquel según el cual el texto de dicha disposición no distingue entre las diversas figuras penales descriptas en esa ley, por lo que también resultaría aplicable respecto de la que se encuentra en su artículo 6°. No paso por alto que, pese a que el juez preopinante no lo reiteró expresamente en su voto en el *sub examine*, en uno de los precedentes que citó (que fueron consultados en el sitio web del Centro de Información Judicial, <https://www.cij.gov.ar>) habría entendido que el delito de dicho artículo 6° de ese régimen penal tributario podría ser considerado como un supuesto de obligación evadida en los términos del citado artículo 16, en la medida en que “*el deber de un empleador de depositar lo retenido de los haberes de sus empleados constituye una obligación que resulta evadida cuando no se cumple con ese deber*” (sentencia del 20 de marzo de 2018 en los autos

CPE 67/2015/3/CFC1, “Diwan, Ariel Alberto s/ recurso de casación”, página 14, último párrafo).

Sin embargo, considero que, en definitiva, el *a quo* se ciñó así a las palabras de la disposición, aisladas de otros factores relevantes en la cuestión, y de esa manera no procedió de acuerdo con las pautas de interpretación que había invocado con cita de diversos pronunciamientos de V.E., en el sentido de que si bien la primera fuente de interpretación de la ley es su letra, corresponde indagar -por encima de lo que las leyes parecen decir literalmente- lo que dicen jurídicamente y, aunque no cabe prescindir de las palabras, tampoco resulta adecuado ceñirse rigurosamente a ellas cuando así lo requiera la interpretación razonable y sistemática (conf. Fallos: 291:181; 293:528; 327:5649; 344:1887). Estimo pertinente agregar al respecto que “*es un principio de recta interpretación que los textos legales no deben ser considerados, a los efectos de establecer su sentido y alcance, aisladamente, sino correlacionándolos con los que disciplinan la misma materia*” (Fallos: 242:247; 343:1457).

A mi entender, el análisis de la ley 24.769 ajustado a esas directrices lleva a considerar, en primer lugar, que con la expresión “*obligaciones evadidas*” de su artículo 16 -según la redacción aquí aplicable-, el legislador hizo referencia a las figuras previstas en los artículos 1º, 2º, 7º y 8º, en las que la acción típica consiste -precisamente- en evadir el pago de tributos, aportes o contribuciones, y circunscribe así a éstas la posibilidad de aplicar la exención de responsabilidad penal prevista en aquella norma.



Ministerio Público

Procuración General de la Nación

Pienso que la inteligencia expuesta en el pronunciamiento apelado perdió de vista que el legislador no empleó ese verbo o conducta con relevancia típica en el supuesto del artículo 6° -omisión de depositar tributos retenidos o percibidos- sino que la describió en distintos términos, los cuales -en mi opinión- no corresponde igualar por medio de una referencia generalizante que, identificando a todos los delitos del régimen penal tributario como una acción tendiente a no cumplir las obligaciones impositivas y eludir el ingreso de tributos o de recursos de la seguridad social, lleve a una consecuencia inadecuada en este tema. Como corolario de ello, además, el *a quo* omitió considerar la importancia 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 contemplado en los delitos de evasión antes mencionados.

A mi modo de ver, tal equiparación resulta contraria al espíritu de la norma en estudio pues, 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 en esas tres definiciones un único e idéntico criterio según el cual la exención en cuestión solo resulta aplicable a específicas figuras penales, entre las que no se encuentra la que se atribuye en el *sub examine*. Pienso que la mera remisión que hizo el *a quo* a la letra de la ley impide tener por cumplida la misión judicial

en el *sub lite*, puesto que los jueces, en cuanto servidores del derecho y para la realización de la justicia, no pueden prescindir de la *ratio legis* ni del espíritu de la norma (conf. Fallos: 249:37; 302:1284; sentencia del 19 de agosto de 1999 en los autos M. 150, XXXIV, “Morrone, Roque A. y otros s/ infr. ley 23.771”).

VI

Por lo expuesto, y los demás fundamentos desarrollados en la apelación federal, mantengo esta queja.

Buenos Aires, 24 de septiembre de 2024.