


EXPEDIENTE: 7245192 -  - EXCEPCIÓN FALTA DE ACCIÓN - SOLICITA SOBRESEIMIENTO - INCIDENTE

SENTENCIA NÚMERO: DOS.

Córdoba, veintisiete de febrero de dos mil diecinueve.

VISTOS: Estos autos caratulados “**Navaja, José Gerardo – Incidente por excepción de falta de acción**” (Expte. “N”-16/18, SACM nº 7245192), radicados en esta Cámara de Acusación con motivo del recurso de apelación interpuesto por el Ab. Cristhian Eduardo Langer, en su carácter de defensor del imputado José G. Navaja, en contra del auto nº 130, del 4/9/2018, dictado por el Juzgado de Control nº 7, en cuanto no hizo lugar a la excepción por falta de acción planteada por el defensor mencionado.

DE LOS QUE RESULTA: Que los vocales de esta Cámara de Acusación, reunidos con el objeto de dictar resolución en estos autos, disponen que emitirán sus votos en el siguiente orden: 1º) Maximiliano Octavio Davies; 2º) Carlos Alberto Salazar; y 3º) Patricia Alejandra Farías.

Y CONSIDERANDO: A) Que, conforme al orden que antecede, el vocal **Maximiliano Octavio Davies** dijo: I) A fs. 18 de los presentes comparece por ante el *a quo* el Ab. Langer, defensor del imputado Navaja, e interpone recurso de apelación, manifestando que se agravia por el rechazo de la excepción por falta de acción planteada, en tanto el hecho que se le imputa a su asistido ha dejado de encuadrar en la figura de evasión tributaria simple.

II) Concedido el recurso (fs. 22), y recibidas las actuaciones por este tribunal (fs. 26), oportunamente el apelante presenta el informe escrito con los fundamentos de su pretensión impugnativa, de conformidad con lo previsto en el art. 465 del CPP. En dicho escrito, obrante a fs. 28/33, el recurrente expresa, en prieta síntesis, que

corresponde ordenar el sobreseimiento de su defendido por extinción de la acción penal, en virtud de la entrada en vigencia, con posterioridad al hecho que se atribuye a su asistido, de una nueva ley penal más benigna (Régimen Penal Tributario, según ley n° 27.430, B.O. 29/12/2017). Afirma que la elevación del monto mínimo dispuesta por la nueva ley respecto del delito de evasión simple de tributos (art. 1° de la ley referida), figura bajo la cual se ha encuadrado el comportamiento que se le reprocha a su asistido, constituye una modificación legal más favorable (v.g. eleva de \$ 400.000 a \$ 1.500.000 dicho monto), por lo que corresponde aplicar lo dispuesto por el art. 2° del CP. Cita jurisprudencia.

II) A fs. 12/15 obra el auto apelado, en donde el *a quo* expuso que la modificación del monto mínimo previsto como condición objetiva de punibilidad del delito atribuido al imputado Navaja (evasión simple, art. 1° de la ley 27.430) no era aplicable retroactivamente en su favor. Señaló que dicha reforma legal estuvo determinada por la necesidad de actualizar los montos mínimos establecidos para los diversos delitos tipificados en el régimen penal tributario, en razón la depreciación del valor de nuestra moneda provocada por el proceso inflacionario. Indicó que ese fue el motivo de todas las reformas previas efectuadas a dicho régimen legal. En tal sentido, coincidió con los argumentos expuestos en el fallo “Galetti”, de la Sala III de la Cámara Federal de Casación Penal (27/06/2018), en donde se sostuvo que el principio de retroactividad de la ley más benigna “se orienta a asegurar que las penas no se impongan o mantengan cuando la valoración social que pudo haberlas justificado en el pasado ha cambiado...”, por cuanto “...la sanción de una nueva ley que podría beneficiar al imputado de un delito, entraña la evaluación de si esa nueva ley es la expresión de un cambio de valoración de la naturaleza del delito que se imputa. Pues solo si así lo fuera, tendría ese imputado el derecho a su aplicación...”. Agregó que el principio de retroactividad de la ley más benigna tenía como fundamento la necesidad de evitar la

injusticia de castigar actos que ya no se consideraban incorrectos a la luz de las valoraciones imperantes en la sociedad en el momento actual. Por tal razón, afirmó que una modificación legal sólo debía aplicarse retroactivamente en favor del imputado si obedecía a un cambio de valoración de la conducta, y no solamente de circunstancias. Citó doctrina. Expresó que la nueva ley sólo pretendía adecuar el tipo penal a las circunstancias actuales, por cuanto, de lo contrario, tal como lo sostenía el instructor, la omisión del legislador determinaría que se debiesen castigar “cada vez más hechos de menos importancia”. Asimismo, aludió al mensaje del Poder Ejecutivo correspondiente al proyecto de la nueva ley, en donde se había reconocido expresamente que: “...en lo respectivo a la conducta punible, dado el tiempo transcurrido desde la última modificación en 2011, se entiende oportuno actualizar los montos de las condiciones objetivas de punibilidad de cada uno de los delitos tipificados en la ley a fin de adecuarlos a la realidad económica imperante, consecuente con el objetivo tenido en cuenta originalmente desde la vigencia de la Ley 24769, y antes la Ley 23771, que fue sancionar penalmente únicamente a las conductas graves...”. Consideró que, por dicha razón, las conductas anteriores a la reforma continuaban siendo reprochables y punibles, citando en apoyo de su criterio lo sostenido por la CSJN en el precedente “Cristalux” (Fallos, 329:1053), al que consideró “recientemente ratificado por la propia Corte en el fallo conocido como 2x1, en el que también el voto de la mayoría expresamente aclara que lo dicho allí no implica apartarse de aquel precedente...”. En virtud de lo expuesto, el magistrado concluyó que las conductas que habría efectuado el imputado Navaja al momento de cometer el hecho, y que eran típicas penalmente de acuerdo a la ley n° 24769, en la actualidad, a pesar de regir una nueva ley, manteniéndose, en consecuencia, el interés estatal en su persecución.

III) Se sigue la presente causa en contra del imputado José Gerardo Navaja, DNI n°

18.016.001, de 50 años de edad, de estado civil casado, de profesión comerciante, nacido en ciudad de Córdoba el día 02 de diciembre de 1966, y domiciliado en calle Los Flamencos n° 826, de Barrio Bosque Alegre, de la ciudad de Villa Allende, provincia de Córdoba, hijo, a quien se atribuye la probable comisión del siguiente hecho, según los términos de la intimación que se le efectuara: *“Presuntamente en la ciudad de Villa Allende, provincia de Córdoba, en el lapso comprendido entre el 01 de enero de 2014 y 31 de diciembre de 2014 con el fin de evitar el pago total del impuesto sobre los ingresos brutos, el Sr. José Gerardo Navaja, en su carácter de socio gerente de la firma PROMED TRAUMA S.R.L. CUIT N° 30-71426424-5, inscripta y obligada en el impuesto sobre los ingresos brutos (I.S.I.B. N° 904-613055-0), no realizó declaraciones juradas como así tampoco ingresó el pago correspondiente a los anticipos del mes de enero a diciembre, inclusive, del período fiscal 2014 del impuesto mencionado a pesar de realizar la actividad y registrar ingresos. Ante dicha omisión, la Dirección de Policía Fiscal inició una fiscalización –Orden de Tarea N° LCF 201- que incluía, además del mencionado período fiscal 2014, los períodos fiscales 2013 (octubre a noviembre y diciembre) y 2015 (enero), en la cual, con el fin de burlar el control estatal, procurar su impunidad, y la de la firma que representa, confeccionó doce declaraciones juradas engañosas las que ingresó a la Dirección General de Rentas de la provincia de Córdoba -once el día 16 de marzo de 2015 (correspondiente a los meses enero a noviembre del período fiscal 2014) y una el 9 de abril de 2015 (correspondiente al mes de diciembre del período fiscal 2014)- en las que consignó falsamente ventas realizadas en otras jurisdicciones alegando estar alcanzado por el convenio multilateral y persuadir, al fisco provincial, a tomar como cierto el cálculo auto-determinativo al que arribó, tergiversando de esta forma la base imponible del impuesto destinada a la jurisdicción de Córdoba la que se vio disminuida, para luego auto-determinarse un impuesto mucho menor al que le*

correspondía pagar existiendo una diferencia entre lo determinado en la fiscalización y lo declarado por el contribuyente ante la DGR de seiscientos cincuenta y dos mil cuarenta y nueve con ochenta y un centavos (\$652.049,81.-). Con dicha maniobra no solo se burló de la actividad fiscalizadora del estado, quien confía en sus contribuyentes –obligados- la autoliquidación del tributo –ingresos brutos- sino que también lesionó la actividad financiera del estado ocasionando un perjuicio económico de al menos setecientos treinta y tres mil cuatrocientos cuarenta y cinco con cincuenta y ocho centavos (\$733.445,58.-) en concepto del impuesto sobre los ingresos brutos correspondiente al período fiscal 2014 el cual no fue ingresado por el contribuyente.”

IV) Ingresando al tratamiento de la presente impugnación, se advierte que deviene aplicable al caso el criterio sostenido recientemente por esta cámara, por unanimidad, en el precedente “Federico” (sentencia n° 35, del 5/9/2018).

En efecto, las razones apuntadas en ese momento son plenamente aplicables al presente caso, por cuanto el nuevo Régimen Penal Tributario instaurado por la ley n° 27.430 constituye, efectivamente, una ley penal más benigna respecto del imputado José Gerardo Navaja, en tanto eleva el monto mínimo establecido como condición objetiva de punibilidad del delito que se le atribuye (evasión simple, art. 1° de dicha ley), de \$ 400.000 pesos a \$ 1.500.000. Ello determina que el monto de lo presuntamente evadido por el nombrado (\$ 733.445,58, según el hecho intimado) haya quedado por debajo del nuevo límite legal para la punibilidad del ilícito en cuestión. En consecuencia, tal variación debe ser aplicada retroactivamente en favor de José Navaja, de acuerdo con lo previsto en los arts. 2° del CP, 9° *in fine* de la CADH, 15, inc. 1°, *in fine* del PIDCP, y 75 inc. 22 de la CN. Esta conclusión se apoya en la interpretación que sostuvo la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente “Palero” (Fallos: 330:4544), en donde la Corte hizo suyos los argumentos del

dictamen del Procurador Fiscal, afirmando que si una ley aumenta el monto “límite” a partir del cual es punible el ilícito tributario (tal como se lo hizo mediante la ley n° 27.430) “resulta imperativo examinar si las conductas juzgadas pueden seguir siendo consideradas merecedoras de reproche penal...”. En este sentido, allí también se dijo que: “los efectos de la benignidad normativa en materia penal `...operan de pleno derecho...’, es decir, aun sin petición de parte (Fallos: 277:347; 281:297 y 321:3160)... la aplicación de ese principio legal, que ha sido también establecido en tratados de orden internacional con jerarquía constitucional, tales como la Convención Americana sobre Derechos Humanos (artículo 9) y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (artículo 15), no parece necesitar en el *sub examine* de mayor debate (Fallos: 321:824 -disidencia de los doctores Fayt, Boggiano y Bossert y Petracchi- y 3160; 324:1878; 327:2280 y causa C.77.XL "Cristalux S.A. s/ley 24.144" resuelta el 11 de abril de 2006) y, al mismo tiempo, su examen es previo a cualquier otra cuestión pues, de admitirse, devendría abstracto el tratamiento de los demás agravios del recurrente...”.

Vale aclarar que la modificación introducida por la ley 27.430 ha sido –y es- objeto de controversias respecto de su alcance, en tanto existen algunos pronunciamientos jurisdiccionales que, con argumentos similares al aquí apelado, se pronuncian en sentido adverso respecto de la aplicación retroactiva del nuevo régimen penal tributario que dicha norma establece (cfr. Cám. Fed. de Casación Penal, Sala III, por mayoría, en autos “Galetti”, sentencia del 27/06/2018; Juzg. Nac. en lo Penal Económico n° 5, Sec. n° 10, en autos “Q. S. S.A. y otros s/ infracción ley 24.769”, del 26/3/2018, entre otros). Tal criterio, asimismo, es el que sostiene la Procuración General de la Nación (resolución n° 18/18).

Ahora bien, el argumento principal de esta postura consiste, en breve síntesis, en que la modificación de los montos aludidos no supone un cambio en la valoración social

de la conducta, sino que se fundamenta, únicamente, en la necesidad de compensar la depreciación monetaria provocada por el proceso inflacionario que vive nuestro país, por lo que se trataría de una mera actualización que no genera un derecho a la aplicación retroactiva de la ley en beneficio del imputado.

Sin embargo, tal como lo señaló esta cámara en el precedente “Federico”, las disposiciones convencionales en materia de derechos humanos (citadas en el precedente de la CSJN al que se aludió más arriba) no permiten otra conclusión que no sea la desincriminación de las conductas anteriores que han quedado por debajo de los nuevos montos, en tanto se trata, efectivamente, de una ley penal más benigna, cuya aplicación deviene obligatoria, de acuerdo a los términos del art. 2º del CP. En efecto, la norma mencionada reza: *“Si la ley vigente al tiempo de cometerse el delito fuere distinta de la que exista al pronunciarse el fallo o en el tiempo intermedio, se aplicará siempre la más benigna”*. Esta norma introdujo una excepción al principio general de irretroactividad de ley penal, derivado del principio de legalidad (en su sentido de ley previa). Conforme a ello, el imputado ha de ser, en principio, juzgado en atención a la ley vigente al momento de cometer el delito (*tempus regit actum*), pero, excepcionalmente, podrá aplicársele una ley no vigente en ese momento, por resultar más benigna. En este sentido, el art. 9 de la Conv. Americana de DDHH (Pacto de San José de Costa Rica), como el art. 15 inc. 1º del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, establecen, con una redacción muy similar, el principio constitucional de la “extraactividad” de ley penal más benigna (cfr. Edwards, Carlos Enrique “Garantías constitucionales en materia penal”, Astrea, Bs. As., 1996, p. 79). Dicho principio significa que habrá de aplicarse siempre la ley penal más benigna, aunque ya no se encuentre vigente al momento del juzgamiento (ultraactividad) o no lo estuviese al momento del hecho (retroactividad). Por ello, si se produce una sucesión de las leyes penales entre el momento del hecho y el del juzgamiento, “el delincuente

se beneficiará de ello”, según la elocuente expresión utilizada en ambos pactos internacionales. En este orden de ideas, se ha estimado que la incorporación con rango constitucional de los tratados internacionales arriba citados, no sólo ha reafirmado la vigencia del principio de legalidad (art. 18 de la CN), sino que lo ha ampliado, al reconocer el principio de “extraactividad” de la ley penal más benigna, que desde 1994 goza de rango constitucional. Ello es así, en tanto la apreciación de la benignidad de una nueva ley, a los fines de su obligatoria (y oficiosa, según la CSJN) aplicación retroactiva, necesariamente ha de efectuarse desde la perspectiva del beneficiario de dicha garantía constitucional, esto es, el imputado o condenado.

Por esta razón, no puede aceptarse el criterio que deniega el citado beneficio –y con ello la aplicación de una garantía constitucional- con el argumento de que “la elevación de los umbrales cuantitativos” operada a partir de la sanción de la ley n° 27.430 “no se relaciona con un menor reproche penal de los delitos establecidos en la norma en cuestión sino con cuestiones de política económica...” (“Galetti”, cit.). Tal postura supone atribuir preeminencia a una presunta “valoración social” negativa de aquellas conductas que, a partir de la nueva ley, quedarían por debajo de la condición objetiva de punibilidad, haciendo prevalecer de este modo el punto de vista de la sociedad en detrimento del beneficiario de la garantía constitucional.

Ello implica, además, como bien se ha señalado, aunque con relación a una modificación anterior del régimen penal tributario, introducir un “requisito de procedencia al principio de retroactividad de la ley penal más benigna - cambio en la valoración social del hecho- que no se encuentra previsto convencional ni legalmente, extremo que no puede ser admitido, en tanto constituye una interpretación *in malam partem* sin sustento normativo (...) El principio de retroactividad de la ley penal más benigna -como derivado del principio de legalidad- sólo puede ser interpretado en un único sentido, como freno al poder estatal...” (Cámara Federal de Casación Penal,

Sala II, *in re* “Moschioni”, sentencia del 15/02/2013).

Por tales razones, se comparten aquí los argumentos del voto en disidencia del fallo “Galetti”, ya citado, en donde se sostuvo que: “La comparación de los montos establecidos como tope de punibilidad en una y otra ley dejan en evidencia que la última es para los casos expuestos, la más favorable, en virtud del principio establecido en el artículo 2 del código de fondo (...) Analizada la modificación traída en la ley 27.430, a tenor del criterio asentado por el Alto Tribunal en el fallo de cita [‘Palero’, CSJN], se desprende que se trata de una cuestión de política criminal y dinámica social, basada en la pérdida del interés punitivo del Estado en mantener una incriminación por una obligación tributaria no cumplida de valor mínimo. De ahí el aumento. Entonces, puesto en evidencia a través de la sanción de la ley 27.430 el desinterés del Estado en el incumplimiento de tributos considerados de bajo monto, no cabe sino concluir que la incriminación atribuida a los encausados debe examinarse según dicha norma...” (del voto en disidencia de la Dra. Liliana E. Catucci).

V) Por otro lado, considero que el criterio aquí adoptado se encuentra en armonía con lo sostenido por la Corte Suprema de la Nación en el ya mencionado fallo “Cristalux”, precedente citado por el *a quo* en apoyo de la postura sobre la base de una interpretación que aquí no se comparte. En efecto, en aquel fallo la mayoría de la Corte se remitió a los argumentos expuestos, en disidencia, por el Dr. Enrique Santiago Petracchi en la causa “Ayerza” (Fallos: 321:824), en donde dicho magistrado sostuvo que: “El reconocimiento de tal principio en los arts. 9, *in fine*, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 15, ap. 1º, *in fine*, del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos obliga -como se dijo- a mudar de punto de partida. La norma es, pues, `si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello´ (tal el texto compartido por ambos tratados). Más allá de la norma transcripta sólo se abre

el estrecho campo de las excepciones, de las estrictas restricciones legítimas a los derechos humanos consagrados en las citadas convenciones internacionales...”. Y más adelante afirma que: “...no es posible pretender que una rama del derecho represivo o un determinado objeto de protección estén genéricamente excluidos de la esfera de aplicación de la garantía. De otro modo, el camino de una interpretación amplia de esta última, supuesta en el propósito de ‘...que el delincuente se beneficie lo más posible de cualesquier modificaciones ulteriores de la legislación’ (...), se vería inicialmente sembrado de obstáculos que un examen particular podría revelar arbitrarios...” (la cursiva es propia).

Más allá de ello, no puede soslayarse que el precedente “Cristalux” fue dictado con fecha 11/4/2006, por lo que mal podría sostenerse que modifica el criterio sostenido por la CSJN en el citado fallo “Palero”, emitido con fecha posterior (23/10/2007), y en donde, incluso, se lo cita. Todo ello permite sostener, sin lugar a dudas, que el cimero tribunal tuvo en cuenta las razones vertidas en “Cristalux”, y en ningún momento consideró que entrañaban una interpretación contraria a la aplicación de la ley penal más benigna para el caso de modificación de los montos mínimos previstos en la ley penal tributaria. Así, de manera explícita la CSJN aludió en “Palero” al precedente “Cristalux”: “...el análisis acerca de la aplicación de ese principio legal, que ha sido también establecido en tratados de orden internacional con jerarquía constitucional, tales como la Convención Americana sobre Derechos Humanos (artículo 9) y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (artículo 15), no parece necesitar en el sub examine de mayor debate (Fallos: 321:824 -disidencia de los doctores Fayt, Boggiano y Bossert y Petracchi- y 3160; 324:1878; 327:2280 y causa C.77.XL "Cristalux S.A. s/ley 24.144" resuelta el 11 de abril de 2006) y, al mismo tiempo, su examen es previo a cualquier otra cuestión...”. En conclusión, para el Máximo Tribunal la postura sostenida en “Cristalux” no contradice el criterio adoptado en

“Palero”, razón por la cual el primero no puede fundamentar una excepción a la aplicación retroactiva de la ley penal más benigna en caso de modificación de los montos mínimos que habilitan la persecución penal de los ilícitos tributarios. Y ello es así, sin perjuicio de que todas las modificaciones legislativas que elevaron tales montos hayan sido motivadas, principalmente, por los efectos de la depreciación monetaria (cfr. Borinsky, Mariano Hernán y otros, “Régimen Penal Tributario y Previsional”, 1ª ed, Rubinzal - Culzoni, Santa Fe, 2012, p. 64), lo que determinaba que el umbral punitivo fuese cada vez más bajo, obligando en consecuencia –en virtud del principio de legalidad procesal, establecido por el art. 71 del CP- a la persecución penal de hechos sin relevancia suficiente para ello.

Por lo demás, no puede soslayarse que en “Cristalux” se analizó la aplicabilidad de la ley penal más benigna para un caso específico, que difiere del aquí tratado - modificación de las normas complementadoras de una ley penal en blanco, en concreto, de un hecho constitutivo de una infracción al Régimen Penal Cambiario-, supuesto que no resulta aplicable a los ilícitos tributarios como el aquí investigado (evasión simple, art. 1º del Régimen Penal Tributario), que no constituye una “ley penal en blanco”, al menos en lo que se refiere al monto mínimo previsto como condición objetiva de punibilidad.

Sin perjuicio de ello, cabe advertir que en el mentado fallo “Cristalux” se dejó sentado que las excepciones legítimas a la aplicación de dicha garantía constitucional sólo se verifican en los supuestos de “leyes penales temporarias o de emergencia”, teniendo en cuenta, además, que el derecho del imputado de beneficiarse con la aplicación de la ley penal más benigna "...es, en principio, comprensivo de los supuestos en que la norma modificada, aunque ajena al derecho represivo, condiciona la sanción penal (CSJN, Fallos: 211:443, caso `Moisés Maskivker`)...” (del voto en disidencia del Dr. Petracchi en “Ayerza”, ya citado). Pero incluso si se considerara que la razón

primordial de la elevación de los montos mínimos efectuada por la ley 27.430 fue efectuar una “mera actualización monetaria” de aquéllos, ello no convertiría el nuevo régimen penal tributario en una regulación temporal o de emergencia. En efecto, ni en la ley anterior ni en la actual se han establecido plazos de vigencia, por lo que, aun si se estimase razonable prever que en el futuro será necesaria una nueva modificación de dichos montos –en virtud de un pronóstico de continuidad del proceso inflacionario que atraviesa nuestro país–, ello de ninguna manera podría transformar a tales leyes en regulaciones normativas transitorias. En efecto, tal carácter debe surgir de manera expresa y precisa del texto legal, sobre todo si ello trae como consecuencia la inaplicabilidad de una garantía constitucional. Por similares razones, tampoco puede sostenerse que la modificación legal aludida constituya una solución para una situación de emergencia o coyuntural, en tanto ello supondría que, una vez cesadas las circunstancias excepcionales que motivaron su sanción, habría que regresar al régimen anterior, lo que tampoco surge, ni explícita ni implícitamente, de la nueva norma.

VI) En virtud de todo lo expuesto, no considero adecuado acudir al difuso criterio de una modificación de la “valoración social” como parámetro de interpretación de los alcances de la mentada garantía, en tanto ello implica desconocer el “estrecho campo de excepciones, de estrictas restricciones legítimas” que permiten los derechos humanos consagrados en las citadas convenciones internacionales, según lo destaca la propia Corte Suprema de la Nación en “Ayerza”, ya citado. Por ello, no puede admitirse la postura jurisprudencial a la que se adhiere en el auto apelado, en cuanto sostiene que el principio de retroactividad de la ley más benigna “se orienta a asegurar que las penas no se impongan o mantengan cuando la valoración social que pudo haberlas justificado en el pasado ha cambiado, de modo que lo que antes era reprochable ahora no lo es, o no lo es en la misma magnitud”, lo que obligaría, frente a la sanción de una nueva ley que podría beneficiar al imputado de un delito, a realizar

una “evaluación de si esa nueva ley es la expresión de un cambio de valoración de la naturaleza del delito que se imputa. Pues solo si así lo fuera, tendría ese imputado el derecho a su aplicación...”.

Tal interpretación no puede aceptarse, en tanto importa una restricción arbitraria del alcance de la garantía de la aplicación de la ley penal más benigna, o bien, desde otra perspectiva, en cuanto otorga ultraactividad a una ley penal derogada por un nuevo régimen legal que no ha sido previsto con vigencia temporal limitada, ni tampoco se ha fundado en razones de emergencia o coyunturales, como ya se dijo. En este sentido, que el proceso inflacionario haya sido la principal razón que motivó la elevación de los montos mínimos previstos como condición objetiva de punibilidad de los delitos tributarios de ningún modo puede llevar a interpretar que se trata de una modificación legal transitoria (temporaria o de emergencia). Subyacen aquí, claramente, razones de política criminal que, como lo reconocen las instancias inferiores, tienden a evitar la persecución y castigo de “hechos cada vez menos importantes”. Ahora bien, descartar que dicha razón sea suficiente para la aplicación retroactiva de la nueva ley implica desconocer que la fijación de montos mínimos para la persecución *penal* de los ilícitos tributarios ha sido el resultado de una evaluación acerca de la necesidad de destinar el medio de coerción más extremo que posee el Estado –la sanción penal- para los ataques de mayor gravedad al bien jurídico protegido.

Por otra parte, y sin perjuicio de lo dicho, ha de reconocerse que la fijación de montos mínimos para la persecución de los ilícitos tributarios constituye una elección del legislador, que no puede explicarse en términos de ilicitud material, teniendo en cuenta que una evasión tributaria que apenas supere el monto mínimo será punible, y, por el contrario, un hecho que no haya alcanzado dicho monto será siempre impune (en términos estrictamente penales, ya que podrá ser castigada como una infracción tributaria, según el código tributario provincial, ley n° 6006, T.O. 2015, y sus

modificatorias). Sin embargo, tal circunstancia no puede tornar inaplicable la garantía de la aplicación de la ley penal más benigna, en tanto las excepciones legítimas a ella solamente podrán admitirse, tal como lo sostiene la Corte en “Cristalux”, cuando la nueva ley “no se propone permitir un espacio mayor de libertad de comportamiento, sino sólo otro en que se conforma de modo distinto lo que hasta entonces estaba permitido... (Günther Jakobs, "Derecho Penal. Parte general. Fundamentos y teoría de la imputación", trad. española de la 2a. ed. alemana a cargo de J. Cuello Contreras y J. L. Serrano Gonzáles de Murillo, Madrid, 1995, 4/71, pág. 121)...”.

Ahora bien, ese mayor espacio de libertad no puede determinarse a partir de una valoración de la significación social del comportamiento, sino atendiendo estrictamente al principio de reserva penal (art. 19 del CN), máxime en casos como el presente, en el que el legislador claramente ha delimitado un ámbito de libertad (al menos en términos penales: todas las conductas de “evasión” que no alcancen el monto mínimo previsto por la nueva ley no pueden ser objeto de persecución penal), y si bien lo ha hecho con un criterio de política criminal, de todos modos ello configura un ámbito de libertad que debe ser considerado al momento de evaluar la aplicación de la garantía en cuestión.

VII) Por otro lado, es importante señalar que no se observan razones legítimas para excluir la aplicación de la ley penal más benigna, en tanto garantía constitucional, con relación a las condiciones objetivas de punibilidad -categoría en la que se encuentran los montos mínimos previstos para la punibilidad de los ilícitos tributarios-, lo que, vale aclarar, no niega la postura contraria a la que aquí se sostiene. Y ello es así, en tanto el hecho de que tales circunstancias se encuentren ubicadas, sistemáticamente, más allá del tipo y la culpabilidad, de ningún modo implica que su modificación quede al margen de la vigencia de dicha garantía. En efecto, que la previsión de tales condiciones -y su modificación- obedezcan a razones extrapenales (de política

criminal, por ejemplo) no excluye la aplicación retroactiva de la ley penal más benigna (v.g. ley n° 27.430), ni muchos menos permite fundar la ultraactividad de una ley penal derogada más gravosa (ley n° 24.769). En este sentido, la doctrina dominante sostiene que las condiciones objetivas de punibilidad constituyen resultados que fundamentan la punibilidad, pero que no pertenecen ni al injusto ni a la culpabilidad (cfr. Roxin, Claus, “*Derecho Penal – Parte General*”, 2ª ed., Civitas, Madrid, 1997, T. I, p. 970 y ss.). Si bien dicha postura reconoce que tales condiciones no están vinculadas al merecimiento de la pena, sino a la necesidad preventiva de ella, es importante distinguirlas de los denominados “presupuestos de procedibilidad”, en tanto aquéllas pertenecen a lo que se ha denominado “el complejo del hecho en su conjunto”, el que se integra, incluso, con “reflexiones de economía penal”, entre otras. Con similar criterio, para Schmidhäuser se trata de circunstancias “cuya ausencia ya en conexión inmediata con el hecho tenga como consecuencia definitiva la impunidad del autor; la conexión inmediata con el hecho se dará cuando la circunstancia correspondiente pertenezca a la situación del hecho, o bien cuando tendría que ser calificada como resultado del hecho en caso de que la culpabilidad se refiriera a ella” (*vid.*, por todos, Roxin, ob. cit., p. 988). Ahora bien, según este último autor, tal concepción resulta preferible, por cuanto se ajusta mejor a la norma (alemana) que limita la prohibición de retroactividad al “Derecho Material”. Como puede advertirse, la interpretación reseñada es válida también con referencia a nuestro ordenamiento jurídico, por cuanto la aplicación retroactiva de una ley penal se encuentra prohibida por el principio de legalidad (art. 18 de la CN), salvo que ella sea más benigna, excepción que, como ya se vio, también goza de amparo constitucional (arts. 9° *in fine* de la CADH y 15, inc. 1°, *in fine* del PIDCP) Por dichas razones, la elevación del monto mínimo previsto para la punibilidad el delito de evasión simple atribuido al imputado Navaja (art. 1° del Régimen Penal Tributario, según ley n° 27.430) importa

una modificación de las condiciones objetivas de punibilidad que conforman “el complejo del hecho”, lo que supone, ineludiblemente, su consideración en orden a la aplicación en su favor de la mentada garantía.

La conclusión precedente se refuerza desde la perspectiva de otros autores que, como es el caso de Jakobs, quienes entienden que tales circunstancias objetivas, en realidad, no condicionan la punibilidad sino ya el injusto o, al menos, la tipicidad penal, a pesar de la falta de relación subjetiva entre el autor y ellas. En este sentido, Jakobs afirma que: “El tratamiento de ciertos elementos como condiciones de punibilidad se fundamenta casi siempre en que ya el comportamiento del autor es de por sí *merecedor* de pena, pero sólo cuando se añade la materialización del resultado está también *necesitado* de castigo (...) esta distinción (...) pasa por alto que la determinación de todos los presupuestos de punibilidad sólo puede verificarse en consideración a la necesidad de solucionar mediante pena un conflicto (...) Antes de la función del tipo penal de contribuir a resolver un conflicto no existe tarea dogmática alguna y por tanto tampoco ninguna posibilidad de determinar lo que hay que castigar ‘en sí...’”; y concluye: “está fuera de discusión que estos elementos son componentes del tipo de garantía” (cfr. Jakobs, Günther, ob. cit., pp. 407 y ss.).

VIII) Finalmente, corresponde advertir que el mantenimiento de la postura contraria a la aquí sostenida obligaría, por ejemplo, a iniciar la persecución penal -en virtud del principio de oficiosidad establecido en el art. 71 del CP- por hechos cometidos con anterioridad al comienzo de vigencia del nuevo régimen penal tributario (ley 27.430), siempre que superen el monto mínimo que preveía la ley derogada (ley 24.769), y no se encuentre extinguida la acción penal correspondiente. Ello estaría claramente en contradicción con la finalidad que tuvo el legislador al elevar los montos mínimos: reservar el sistema penal para la represión de los ilícitos tributarios más graves. Por lo demás, no resulta superfluo destacar que si se estima necesario dar una respuesta

sancionatoria a los ilícitos tributarios que, a partir de la reforma, han quedado por debajo de la “frontera de punibilidad” -como sucede con el aquí investigado-, ella podrá formularse a través del régimen tributario contravencional previsto en el código tributario provincial (ley n° 6006, T.O. 2015, y sus modificatorias).

IX) En función de todo lo expuesto, corresponde sobreseer totalmente al imputado José Gerardo Navaja, de condiciones personales ya relacionadas, por el delito de evasión simple que en autos se le endilga (art. 1° del Régimen Penal Tributario, según ley n° 27.430), descripto en el considerando III de la presente, todo vez que procede en su favor la aplicación de la ley penal más benigna (arts. 2 del CP, 9° *in fine* de la CADH y 15, inc. 1°, *in fine* del PIDCP; arts. 348, 350 inc. 3° y ccdtes. del CPP). Sin costas (arts. 550/551 del CPP).

Así voto.

B) Que el vocal **Carlos Alberto Salazar** dijo: Comparto lo sostenido por el vocal preopinante, adhiriéndome en consecuencia a su voto, y pronunciándome en idéntico sentido.

C) Que la vocal **Patricia Alejandra Farías** dijo: Comparto lo sostenido por el vocal de primer voto, adhiriéndome en consecuencia a él, y pronunciándome en el mismo sentido.

En consecuencia, este tribunal **RESUELVE:** Sobreseer totalmente al imputado José Gerardo Navaja, de condiciones personales ya relacionadas, por el delito de evasión simple que en autos se le endilga (art. 1° del Régimen Penal Tributario, según ley n° 27.430), descripto en el considerando III de la presente, todo vez que procede en su favor la aplicación de la ley penal más benigna (arts. 2 del CP, 9° *in fine* de la CADH y 15, inc. 1°, *in fine* del PIDCP; arts. 348, 350 inc. 3° y ccdtes. del CPP). Sin costas (arts. 550/551 del CPP). **PROTOCOLÍCESE, NOTIFÍQUESE Y BAJEN.**

DAVIES, Maximiliano Octavio
VOCAL DE CAMARA

SALAZAR, Carlos Alberto
VOCAL DE CAMARA

FARIAS, Patricia Alejandra
VOCAL DE CAMARA

PUEYRREDON, José Alberto Martín
SECRETARIO/A LETRADO DE CAMARA