

*Cámara Federal de Casación Penal*

REGISTRO Nro: 922.14.4

//la ciudad de Buenos Aires, a los 20 días del mes de mayo del año dos mil catorce, se reúne la Sala IV de la Cámara Federal de Casación Penal integrada por el doctor Gustavo M. Hornos como Presidente, y los doctores Juan Carlos Gemignani y Mariano Hernán Borinsky como Vocales, asistidos por el secretario actuante, a los efectos de resolver los recursos de casación interpuestos por el representante del Ministerio Público Fiscal, doctor Marcelo Agüero Vera a fs. 24/28 vta. y por el representante de la Administración Federal de Ingresos Públicos, doctor Ricardo Negrete a fs. 31/44 vta. de la presente causa nro. 1328/2013 del registro de esta Sala, caratulada "**SCHMUKLER, Leonardo Alberto s/recurso de casación**"; de la que **RESULTA**:

**I.** Que el Tribunal Oral en lo Penal Económico Nro. 1 de la Capital Federal resolvió -en la causa nro. 2340 de su registro con fecha 18 de abril de 2013-, "**DECLARAR EXTINGUIDA POR PRESCRIPCIÓN** la acción penal emergente del hecho consistente en la evasión del impuesto a las Ganancias correspondiente al ejercicio fiscal relativo al año 1998, por la suma de \$1.246.398,14, por el que se requirió la elevación a juicio (conf. fs. 2137/2147 y 2156/2171 de los autos principales), que quedara subsumido en la figura de evasión simple, prevista en el art. 1º de la ley 24.769 (modificada por la ley 26.735), y en consecuencia, **SOBRESEER** en estas actuaciones a Leonardo Alberto Schmukler (...) en orden a la presunta comisión del hecho antes mencionado; sin costas" (cfr. fs. 17/20 vta.).

**II.** Que contra dicha resolución, interpusieron recurso de casación el representante del Ministerio Público Fiscal, doctor Marcelo Agüero Vera a fs. 24/28 vta. y el

representante de la Administración Federal de Ingresos Públicos en calidad de querellante, doctor Ricardo Negrete, a fs. 31/44 vta., los que fueron concedidos a fs. 45/46. y mantenidos en esta instancia por el Fiscal General, doctor Raúl Omar Pleé a fs. 56/60 vta. y por el doctor Ricardo Negrete a fs. 61.

**III.** Que el representante del Ministerio Público Fiscal fundó su recurso por la vía prevista en el inciso 1º del artículo 456 del C.P.P.N.

Señaló que el tribunal incurrió en una errónea aplicación de la ley sustantiva, al realizar una equívoca interpretación del art. 1 de la ley 24.769, modificado por la ley 26.735, que lo condujo a considerar que la conducta imputada quedó excluida del reproche penal.

Por otro lado, sostuvo que la resolución recurrida era arbitraria en tanto que aplicó de manera mecánica e irreflexiva de la ley 26.735 al no evaluar que la misma no respondió a un cambio en la reprobación social del hecho sino a la necesidad de compensar la depreciación de la moneda nacional.

Finalmente citó la resolución P.G.N. 5/12 de fecha 8 de marzo de 2012 suscripta por el entonces Procurador General de la Nación, doctor Esteban Righi, e hizo reserva del caso federal.

Por su parte, la parte querellante también fundó su recurso en el primer inciso del artículo 456 del C.P.P.N. y sostuvo que la resolución puesta en crisis comporta una errónea interpretación de los artículos 1º y 2º de la Ley 24.769 de conformidad con los lineamientos expuestos por la Resolución PGN Nº 5/12.

Asimismo, manifestó que en la presente causa se imputó a Schmukler la evasión del pago del impuesto a las Ganancias mediante la utilización de facturas apócrifas,

## *Cámara Federal de Casación Penal*

siendo encuadrada dicha conducta en las previsiones del art. 2º inc. a) de la Ley 24.769 y sostuvo que aún cuando se considere que la Ley 26.735 como más benigna, es preciso recordar que dicha ley incorporó en su artículo 2º inc. d) una nueva circunstancia agravante: la utilización de facturas ideológica o materialmente falsas. En este sentido, entendió que en el presente caso, la modificación legal no resulta más benigna para el imputado.

Finalmente, solicitó se revoque la resolución recurrida y se disponga la continuidad de las actuaciones. Hizo reserva del caso federal.

**IV.** Que superada la etapa prevista en los arts. 465, último párrafo y 468 del C.P.P.N., de lo que se dejó constancia en autos (fs. 74), quedaron las actuaciones en estado de ser resueltas. Efectuado el sorteo de ley para que los señores jueces emitan su voto, resultó el siguiente orden sucesivo de votación: doctores Mariano Hernán Borinsky, Gustavo M. Hornos y Juan Carlos Gemignani.

El **señor juez doctor Mariano Hernán Borinsky** dijo:

**I.-** Liminarmente corresponde señalar que, conforme se desprende de la resolución recurrida, se imputó a Leonardo Alberto Schmukler la presunta comisión del delito de evasión simple previsto y penado por el art. 1º de la ley 24.769, en relación a la evasión del pago por parte de la contribuyente "TECHNO S.A.", del Impuesto a las Ganancias correspondiente al ejercicio fiscal 1998 por la suma de un millón doscientos cuarenta y seis mil trescientos noventa y ocho pesos con catorce centavos (\$1.246.398,14) –cfr. fs. 17/20 vta.–.

**II.-** Sancionada la ley penal tributaria 26.735, la defensa particular de Leonardo Alberto Schmukler solicitó que se aplique al caso la misma, por ser a su juicio ley más benigna, y que, consecuentemente, se dicte el sobreseimiento del encausado (cfr. fs. 1/8).

Ante dicha petición, el *a quo* corrió vista a la

parte querellante y al Fiscal General.

En dicha oportunidad procesal, la parte querellante se opuso a la aplicación de la ley penal más benigna, en primer lugar, porque entendió que la ley 26.735 solo implicó una actualización de montos que impide la aplicación del principio de ley penal más benigna y, en segundo lugar, porque la utilización de facturas apócrifas –las que habrían sido utilizadas en este caso–, también permite destacar la aplicación de la reforma como más benigna, en tanto el hecho quedaría encuadrado, de aplicarse esa ley, por la nueva agravante prevista por el art. 2 inciso “d”. En este sentido, manifestó que *“los hechos que se investigan en la presente causa consisten en la evasión de pago por parte de la firma TECHNO S.A. del Impuesto a las Ganancias correspondiente al ejercicio fiscal 1998 por la suma de \$1.246.398,14 mediante la presentación de una declaración jurada engañosa correspondiente a dicho tributo en la que exteriorizó operaciones de compra inexistentes, toda vez que fueron respaldadas con facturas apócrifas de los proveedores ENOC S.A. y AUGFED INFORMATICA S.A.”* (cfr. fs. 12/15 vta.).

El representante del Ministerio Público Fiscal también se opuso a la aplicación retroactiva de la ley 26.735 en virtud de lo establecido en la resolución PGN 5/12 de la Procuración General de la Nación (cfr. fs. 10/11).

Finalmente, en oportunidad de recurrir la resolución criticada, la parte querellante reiteró los argumentos referidos *ut supra* al sostener que *“considerando que en la presente causa se imputa a Leonardo Alberto Schmukler la evasión del pago del Impuesto a las Ganancias mediante la utilización de facturas apócrifas, siendo encuadrara dicha conducta en las previsiones del art. 2º inc. a) de la ley 24769, aún para el hipotético caso que se considere a la ley 26735 más benigna que la anterior, cabe*

## *Cámara Federal de Casación Penal*

*recordar que en dicha ley se incorporó a su art. 2º el inciso "d" que estableció una nueva agravante. ... Por consiguiente, en el presente caso, dicha modificación legal tampoco resulta más benigna para el imputado" (cfr. fs. 31/44 vta.).*

Por su parte, el Señor Fiscal General, en el recurso de casación, se remitió de nuevo a la resolución PGN 5/12 de la Procuración General de la Nación.

**III.-** En atención a las características del caso de autos, corresponde recordar que se ha establecido en el precedente "Revello" de la C.S.J.N. que no es posible aplicar, a partir del criterio de mayor benignidad, distintos regímenes legales en forma parcial, pues se exige que "la comparación entre dos normas que se suceden en el tiempo se realice tomando la totalidad de sus contenidos, entre los que se consideren no sólo la sanción, los elementos típicos y las circunstancias agravantes o atenuantes, sino también las situaciones que influyen en la ejecución de la pena". Por ello, cuando "la ley penal sancionada con posterioridad al hecho incriminado depare, en definitiva, un tratamiento más favorable al imputado, ella debe ser aplicada íntegramente, incluyendo aquellos aspectos que, individualmente considerados, resulten desventajosos con relación a la ley anterior" (Fallos: 329:5323, acápite III del dictamen del Procurador Fiscal, cuyos fundamentos y conclusiones hizo suyos la C.S.J.N., con cita de Fallos: 310:267).

Conforme dicho principio, en las particulares circunstancias de autos que fueron descriptas y teniendo en cuenta la modalidad comisiva con que se atribuye el hecho, no resulta posible —en la limitada etapa del art. 361 del C.P.P.N.—, asegurar con la certeza que exige una solución remisoria como la cuestionada, que la modificación legal resulte más benigna y, por ende, que corresponda apartarse de la ley vigente al momento del hecho (art. 18 C.N. y art. 1 del C.P.P.N.).

Por lo expuesto, se advierte que asiste razón a las partes recurrentes, con el alcance expresado, en cuanto a la arbitrariedad de la sentencia cuestionada.

**IV-** En consecuencia, corresponde HACER LUGAR a los recursos de casación interpuestos a fs. 24/28 vta. por el representante del Ministerio Público Fiscal y a fs. 31/44 vta. por la parte querellante, REVOCAR la resolución recurrida en cuanto dictó el sobreseimiento de Leonardo Alberto Schmukler por la presunta evasión del Impuesto a las Ganancias del período fiscal 1998 y REMITIR las presentes actuaciones al tribunal a quo para que continúen con el trámite de la causa. Sin costas en la instancia (arts. 530 y 531 del C.P.P.N.). Tener presente la reserva del caso federal.

El señor juez **Gustavo M. Hornos** dijo:

Coincido en lo sustancial con las consideraciones efectuadas en el voto precedente por cuanto, en esta etapa procesal, del análisis de la conducta que ha sido materia de imputación no surge con claridad que la modificación legal operada por la ley 26.735 (BO 28/12/2011), estudiada en su integralidad, resulte más benigna que la ley vigente al momento de la comisión de esos hechos (artículo 18 de la C.N. y 1 del C.P.P.N.).

Adhiero entonces a la solución que se propicia.

El **señor Juez Juan Carlos Gemignani** dijo:

En primer lugar, considero oportuno recordar que en el caso de autos se imputó a Leonardo Alberto Schmukler la presunta evasión al pago del Impuesto a las Ganancias correspondiente al ejercicio fiscal 1998, por la suma de \$1.246.398,14, como representante de la firma TECHNO S.A., mediante la realización de diversas maniobras ardidosas tendientes a ocultar la existencia y cuantía del tributo que se reputa evadido, conducta que fue calificada

## *Cámara Federal de Casación Penal*

originariamente en el art. 2 inc. a) de la Ley 24.769.

Sin embargo, posteriormente el tribunal declaró extinguida por prescripción la acción penal emergente de la conducta antes descripta pues quedó subsumida, a su entender, en la figura de evasión simple, prevista en el art. 1º de la Ley 24.769 modificada por la ley 26.735, resolución que aquí se recurre.

Ahora bien, la cuestión traída a estudio se circunscribe a definir si el hecho objeto de análisis en los presentes recursos interpuestos por el representante del Ministerio Público Fiscal y por la querrela encuentran adecuación típica con la figura penal establecida en el artículo 1º de la ley 24.769, en razón de la reforma operada por la ley 26.735 (B.O. 28/12/2011) y si en el caso corresponde confirmar o no la resolución en la que se declaró extinguida la acción penal por prescripción y en consecuencia se dictó el sobreseimiento de Leonardo Alberto Schmukler - cfr. fs.17/20-.

Dadas las características de la conducta reprochada, cabe apuntar que la elección de la ley que resulta más benigna -y en consecuencia aplicable al caso- debe ser fruto de una comparación íntegra o "en bloque" de las legislaciones en juego, motivo por el cual su aplicación no puede ser parcializada de los aspectos más beneficiosos de las normas sujetas a comparación. Recuérdese que la benignidad debe ser interpretada en concreto y ampliamente, debiendo ser aplicada aquella ley que, al tiempo del juzgamiento y en su conjunto, sea más favorable en sus efectos (cfr . causa Nº 15.503 "Campbell, Guillermo Jorge s/rec. de casación", registro 2635/12, rta. 28/12/2012).

En el caso de estudio, la figura en la cual fuera encuadrada la conducta investigada en autos, con respecto al imputado, consistente en la evasión del impuesto a las ganancias mediante la utilización de facturas apócrifas, ha

sido subsumida inicialmente en el art. 2, inc. a) de la ley 24.769. Sin embargo, con la ley 26.735, se modificó la redacción del art. 2º, incorporando un nuevo inciso d) que establece que la pena será de tres años y seis meses a nueve años de prisión cuando en el caso del artículo 1º se verificare cualquiera de los siguientes supuestos: d) Si hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falso (el supuesto que aquí nos ocupa).

Si bien hoy por el monto la presunta evasión del pago del Impuesto a las Ganancias correspondiente al ejercicio anual 1998, la situación de Schmukler podría encuadrarse dentro de los parámetros de la evasión simple prevista en el art.1 de la ley 24.769, modificada por la ley 26.735 (B.O. 28/12/2011); lo cierto es que la modalidad delictual atribuida al nombrado mediante la realización de diversas maniobras ardidosas tendientes a ocultar la existencia y cuantía del tributo que se reputa evadido, en este caso se estaría en presencia de una presunta evasión agravada de las contempladas en el art. 2 inc. d). de la ley 24.769.

Entonces, hay que tener en cuenta que entre el momento de la posible evasión al Impuesto a las Ganancias 1998 hasta el agotamiento de las consecuencias jurídicas se presentó una sucesión de leyes en el tiempo, y en dicho caso hay que aplicar aquélla que sea más benigna, por aplicación de los arts. 18 de la C.N., 9 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 15.1 del Pacto internacional de Derechos Civiles Políticos.

En ese sentido, como ya lo he mencionado anteriormente, el análisis de las leyes en cuestión debe ser en forma conjunta e hipotética, debiendo considerar todos los elementos de ambas leyes y aplicar en el caso concreto la ley



## *Cámara Federal de Casación Penal*

más benigna; siendo el único supuesto en que una ley puede aplicarse retroactivamente.

En autos, la ley al momento de la comisión del hecho calificaba la conducta por el monto y preveía una pena máxima de hasta 9 años de prisión, siendo una evasión agravada. En ese entonces, la utilización de facturas falsas era tan solo una modalidad comisiva. Ahora, la nueva redacción de la ley 24.769 con la reforma prevista por la ley 26.735, agrega en su art. 2 el inc. d), que también se aplica para los casos de evasión agravada y prevé una pena máxima de hasta 9 años, un supuesto en cual encuadraría la conducta aquí imputada, pues en dicho caso no se agrava el tipo penal sino que se especifican los elementos objetivos del tipo; y por ende corresponde la aplicación de esta última ley, por el principio de especialidad.

En este marco, vale señalar que "La ley permanece idéntica cuando la punibilidad sólo se amplía, es decir, se generaliza al menos uno de los presupuestos de la punición por otro nuevo. Naturalmente, en la determinación de la ley más favorable hay que tener en cuenta que mediante la ampliación se modifica la gravedad relativa del caso concreto. Ejemplo: Si la ley amplía el estupro elevando la edad de protección desde menos de dieciséis años hasta menos de dieciocho años, el estupro de una quinceañera pasa de ser un supuesto hasta entonces -en el aspecto de la edad- más favorable a ser un supuesto incrementado cuantitativamente. A igual marco penal, la ley antigua será, pues, más favorable." (Jakobs, Günter, "Derecho Penal. Parte General. Fundamentos y teoría de la imputación", 2ª edición corregida, Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 123 y ss.).

Amén de la doctrina señalada, concluyo que la ley más benigna aplicable al caso de autos es la 24.769, con la reforma prevista por la ley 26.735, pues la conducta del imputado involucrado en la maniobra aquí investigada, hoy

quedaría subsumido en el supuesto de evasión agravada prevista en el art. 2 inc. d), cuya pena máxima es de 9 años; toda vez que antes por el monto también el accionar encuadraba en el la figura de la evasión agravada, con una pena máxima de prisión de hasta 9 años. En consecuencia, en virtud del principio de especialidad, en dicho caso no se agrava la situación anterior sino que aplicando la nueva ley se agregan elementos objetivos al tipo penal, de la presunta evasión agravada.

En virtud de lo expuesto, no se encuentra prescripta la acción penal, pues el plazo de prescripción sigue siendo de 9 años toda vez que la conducta del encartado correspondería a una presunta evasión agravada, prevista ahora en el artículo 2 inc. d) de la Ley 24.769, por la utilización de facturas falsas. Entonces, no ha pasado el plazo de prescripción pues la fecha de comisión del hecho que aquí se imputa es 9/11/1998 (fecha de vencimiento para la presentación de la declaración jurada correspondiente al impuesto y ejercicio investigado), y el primer llamado a prestar declaración indagatoria respecto de Schmukler tuvo lugar el 1/11/2007 (conforme surge de las constancias de la causa).

Sentado cuanto precede, propongo HACER LUGAR a los recursos de casación interpuestos por el Ministerio Publico Fiscal y la querella, sin costas en la instancia, y consecuentemente CASAR la resolución de fs. 17/20 vta., REVOCÁNDOLA; debiendo volver los autos al Tribunal de origen para la prosecución de la causa (arts. 470, 530, 531 Y 532 del C.P.P.N.).

Así voto.

Por ello, en mérito del acuerdo que antecede, el Tribunal,

**RESUELVE:**

*Cámara Federal de Casación Penal*

**I. HACER LUGAR** a los recursos de casación interpuestos a fs. 24/28 vta. por el representante del Ministerio Público Fiscal y a fs. 31/44 vta. por la parte querellante, **REVOCAR** la resolución recurrida en cuanto dictó el sobreseimiento de Leonardo Alberto Schmukler por la presunta evasión del Impuesto a las Ganancias del período fiscal 1998 y **REMITIR** las presentes actuaciones al tribunal a quo para que continúen con el trámite de la causa. Sin costas en la instancia (arts. 530 y 531 del C.P.P.N.).

**II. TENER PRESENTE** la reserva de caso federal.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, remítase al Tribunal de origen, sirviendo la presente de muy atenta nota de envío.

**GUSTAVO M. HORNOS**

**JUAN CARLOS GEMIGNANI**

**MARIANO HERNÁN BORINSKY**

Ante mí: Hernán Blanco  
Secretario de Cámara