



Poder Judicial de la Nación

Reg. Interno N° 169 /2024

**INCIDENTE DE FALTA DE ACCIÓN DE Q., F.; S. A. S. S.A. EN AUTOS: “S. Á. S. S.A. [Y OTRO] SOBRE INFRACCIÓN LEY 24.769”.**  
CPE 1429/2021/1/CA2. Orden N° 34.338. Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 11, Secretaría N° 22. Sala “A”.

Buenos Aires, de abril de 2024.

**VISTOS:**

El recurso de apelación interpuesto por la defensa de F. Q. y de S. A. S. S.A., contra la resolución por la cual el juzgado “*a quo*” dispuso: “*I.- NO HACER LUGAR A LA EXCEPCIÓN DE FALTA DE ACCIÓN formulada por los imputados junto con su defensa en fecha 19/10/2022. II.- CON COSTAS...*” (se prescinde del resaltado original).

La presentación efectuada por la defensa de F. Q. y de S. A. S. S.A. en la oportunidad prevista por el art. 454 del C.P.P.N.

**Y CONSIDERANDO:**

1º) Que, mediante la presentación que diera origen a este incidente, F. Q., por derecho propio y en representación de S. A. S. S.A., junto a la defensa técnica de ambos, dedujo una excepción de falta de acción y solicitó el sobreseimiento de los nombrados en orden al hecho presunto de evasión tributaria que constituye el objeto de investigación en la causa principal.

Señaló, al respecto, que la conducta investigada se circunscribe a “*...la utilización de facturas apócrifas a los efectos de evadir el Impuesto a las Ganancias. La maniobra descripta al momento del supuesto hecho, fue dentro del marco establecido por la ley 24769, pero por aplicación del principio de la ley más benigna (art. 2 CP), debe aplicarse la ley 27.430. Ello por cuanto dicha norma beneficia a esta parte...*”.

Precisó, en sustento del planteo aludido, que “*...el espíritu del legislador plasmado también en la norma, ha sido el de actualizar los valores monetarios, de las acciones típicas antijurídicas y culpables, que sanciona, frente al incumplimiento...*” y que “*...el legislador ha tomado en cuenta la inflación, y la depreciación monetaria, al establecer que la*



*relación de conversión entre UVT y pesos se ajustará anualmente con base en la variación anual del Índice de Precios al Consumidor...”.*

*En esa línea argumentativa indicó entonces que “...la denuncia dice que la ‘evasión’ habría sido de \$ 1.870.922,99. La norma dice que la infracción se comete al evadir \$ 1.500.000. Si uno tomara el IPC como indica la norma, dicho valor de \$ 1.500.000 original (tomando como fecha base la del dictado de la ley 27430 -29/12/2017) actualizando se convierte en: \$10.950.721,15 al 13/10/2022...”.*

*Adujo, además, que “[e]l hecho que el P.E.N. no cumpla con las normas dictadas por el Honorable Congreso de la Nación y promulgadas por el mismo P.E.N., de manera alguna puede ir en contra del derecho de los ciudadanos a contar con la información que permita evitar una arbitrariedad como la que se da en la interpretación que hace la misma administración a fin de percibir y perseguir criminalmente a esta parte, por hechos que resultan atípicos...”.*

*Concluyó, entonces, que “...queda claro que, el hecho imputado, resulta totalmente atípico y que lo que estamos haciendo es interpretar la norma, y no legislar...”.*

*Señaló, por otro lado, que “...yerra el MPF al endilgar el ilícito bajo análisis a la persona jurídica...” en tanto “...lo cierto es que la ley 27401 es de fecha 01/12/2017 y los hechos ventilados en esta causa son anteriores. Por lo tanto no existe posibilidad jurídica sin violar el art. 18 CN de imputarle a S. A. S. S.A. los hechos aquí investigados...”.*

**2º)** Que, con posterioridad a la vista conferida al Ministerio Público Fiscal, cuyo representante en autos consideró que correspondía que aquel planteo fuera rechazado, el juzgado de la instancia anterior resolvió no hacer lugar a la excepción de falta de acción introducida por la defensa de F. Q. y de S. A. S. S.A.

*En sustento del pronunciamiento aludido, el tribunal de la instancia previa consideró que “...no surge de manera manifiesta y evidente la inexistencia de delito alegada (...) circunstancia que obsta a la pretensión de la defensa...”.*

*Precisó, al respecto, que “...desde la sanción de la ley 27.430, en la que se fijó el límite cuantitativo correspondiente al tipo penal de evasión fiscal, entre otros, no se verificó modificación alguna al Régimen Penal Tributario, de modo tal que la argumentación de la defensa sobre distintos cálculos de actualización que serían aplicables carecen de sustento*





## Poder Judicial de la Nación

*legal...” y que “...tal como sostuvo el tribunal de alzada en casos análogos al presente (...) si bien por el artículo 302 de la ley 27.430 se creó la Unidad de Valor Tributaria (UVT), su implementación ha sido deferida al dictado de una ley específica que, hasta el momento, no se ha sancionado...”.*

3º) Que, por el recurso de apelación interpuesto, la defensa de F. Q. y de S. A. S. S.A. reiteró los argumentos que fundaron la excepción de falta de acción que dio origen a este incidente, en cuanto a que resultaría de aplicación al caso la Unidad de Valor Tributaria (UVT) establecida por la ley 27.430.

Señaló, por otro lado, que las personas jurídicas no tienen capacidad de acción para cometer delitos en tanto la conducta jurídico-penal debe ser evaluada desde un punto de vista psicológico y no normativo.

Indicó, por último, que la imposición de costas “...*causa gravamen irreparable...*” y que “...*para el hipotético e improbable caso que se rechace la presente, se tenga en cuenta que esta parte bien pudo creerse con derecho a litigar...*”.

4º) Que, a fin de contextualizar debidamente la resolución “*sub examine*” corresponde destacar que conforme surge de la lectura del expediente principal al cual pertenece el presente legajo, el suceso de autos ha sido encuadrado jurídicamente por la magistrada de la instancia anterior como una maniobra supuesta de evasión tributaria, subsumible en las disposiciones del art. 1 de la ley 24.769, texto según ley 26.735.

En efecto, con relación al hecho que se le atribuyó a F. Q. y a S. A. S. S.A. en el marco de los autos principales, el cual la defensa estimó carente de relevancia penal, el juzgado de la instancia previa dispuso el auto de procesamiento de aquéllos por considerarlos provisionalmente “...*autores penalmente responsables...*” (sic) de la evasión presunta del Impuesto a las Ganancias correspondiente al ejercicio anual 2016, por una suma superior a \$ 1.500.000, a cuyo pago se habría encontrado obligada la contribuyente S. A. S. S.A.

Por lo demás, el auto de mérito aludido por el párrafo anterior fue recurrido por la defensa de los nombrados con sustento en argumentaciones que incluyen a las que se manifestaron por la excepción de falta de acción de la que se trata (confr. incidente N° CPE 1429/2021/4/CA1 en trámite por ante esta Sala “A”).



5º) Que, precisado cuanto antecede, corresponde indicar que por ninguno de los argumentos expresados por la defensa de F. Q. y de S. A. S. S.A. se han desvirtuado los fundamentos expresados por el juzgado de la instancia anterior por los cuales se rechazó la excepción de falta de acción por inexistencia supuesta de delito.

6º) Que, con relación al planteo vinculado a la necesidad de la actualización de los montos de las condiciones objetivas de punibilidad correspondientes al delito imputado a F. Q. y a S. A. S. S.A. en los términos establecidos por el art. 303 de la ley 27.430, corresponde destacar que la pretendida actualización no se encuentra prevista en la ley 24.769 ni en el actual Régimen Penal Tributario establecido por la ley 27.430.

Al respecto, por la ley 27.430 (sancionada el 27/12/2017 y publicada en el Boletín Oficial el 29/12/2017) se estableció la creación de la Unidad de Valor Tributaria (UVT) y se dejó aclarado que la implementación quedaba deferida al dictado de una ley específica, y no habiendo sido sancionada aquélla, esa inactividad no puede ser suplida por el órgano jurisdiccional sin agravio al principio de división de poderes previsto por la Constitución Nacional, y el de legalidad que surge de la Ley Máxima citada (confr. Segunda Parte, “*Autoridades de la Nación*”, Secciones Primera, Segunda y Tercera y sus capítulos respectivos, y art. 18 de la C.N.).

7º) Que, con relación a lo señalado por el considerando anterior, este Tribunal ha sostenido que “...si bien por el artículo 302 de la ley 27.430 se creó la Unidad de Valor Tributaria [UVT] ‘como medida de valor homogénea a los efectos de determinar los importes fijos, impuestos mínimos, escalas, sanciones y todo otro parámetro monetario contemplado en las leyes de tributos y demás obligaciones cuya aplicación, y fiscalización se encuentre a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos, incluidos las leyes procedimentales respectivas y los parámetros monetarios del Régimen Penal Tributario...’, y por el artículo siguiente a aquél se estableció que ‘Antes del 15 de septiembre de 2018, el Poder Ejecutivo nacional elaborará y remitirá al Honorable Congreso de la Nación un proyecto de ley en el que se establezca la cantidad de [UVT] correspondiente a cada uno de los parámetros referidos...’, se evidencia que su implementación ha sido deferida al dictado de una ley específica que, hasta el momento, no se ha sancionado, por lo que lo pretendido por la defensa, no puede tener una recepción favorable...” (confr. CPE 1093/2019/7





## Poder Judicial de la Nación

/CA3, res. del 6/06/2022, Reg. Interno N° 227/22 de la Sala “B” de esta Cámara).

8º) Que, asimismo, corresponde señalar que la situación descripta precedentemente, no obsta a la aplicación del Régimen Penal Tributario hasta tanto sea sancionada aquella ley pendiente, aspecto que ha sido abordado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación al pronunciarse en la causa “*V. M. F. C. y otros s/inf. ley 24.769*”, sentencia del 28/10/2021, oportunidad en la cual estableció que “*...si el legislador, al crear la Unidad de Valor Tributaria especificó que ‘a los fines de la fijación de la cantidad de UVT que corresponda en cada supuesto, se deberán contemplar, entre otros factores y por cada parámetro monetario,... los objetivos de política tributaria perseguidos...’ (artículo 303), no exige mayor esfuerzo interpretativo advertir que decidió canalizar los objetivos de su política económica y criminal -frente a la desvalorización monetaria- por vía de la Unidad de Valor Tributario, consagrando que la relación de conversión entre ‘UVT’ y pesos se ajustara anualmente...*”. En tanto que por aquel pronunciamiento el Alto Tribunal también estableció la diferencia existente entre la cuestión analizada por aquel caso -la aplicación retroactiva del Régimen Penal Tributario establecido por la ley 27.430- y la jurisprudencia de aquel Tribunal elaborada sobre el principio de aplicación retroactiva de la ley penal más benigna en materia de actualización de multas y, en este sentido, señaló que “*...las decisiones dictadas por la Corte Suprema en ese marco -por cierto diverso al del caso- refieren a supuestos en los cuales la ‘actualización monetaria’ estaba contemplada expresamente en la legislación aplicable y la controversia giraba en torno a particularidades que contemplaban los mecanismos de actualización previstos en las respectivas normas... Ese elemento -el de la existencia de un mecanismo de actualización contemplado por la ley- claramente se diferencia de las circunstancias del sub lite en que recién la ley 27.430 incorporó una unidad de medida de valor homogénea y dispuso, además, su ajuste ‘anual’ (artículos 304...)...* En tales condiciones, la conjunción del carácter nominal que caracteriza al ‘monto evadido’ en los tipos penales tributarios... y de las limitaciones referidas para hacer valer una ‘actualización monetaria’ en las circunstancias del caso, se erigen en valla infranqueable para que, por vía interpretativa, se conciba al ‘monto cuantitativo’ como una ‘unidad de homogeneización de valores’ con el fin de mantener constante el valor del monto evadido...”.



En aquella oportunidad, recordó, además, que aquel Tribunal ya estableció en otras oportunidades que “...sin desconocer la significativa importancia que tiene en esta materia el principio de la ‘realidad económica’, su aplicación no puede conducir a desvirtuar lo establecido específicamente por las normas legales que regula[n] concretamente la realidad tributaria. Una conclusión contraria afectaría el principio de reserva o de legalidad (...), supondría paralelamente un serio menoscabo al de seguridad jurídica (...), e importaría prescindir de la ‘necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria’ (...)”.

9º) Que, con relación a la posibilidad de imputar penalmente a S. A. S. S.A., corresponde expresar que la cuestión atinente a la responsabilidad penal de la persona jurídica o de existencia ideal, en su momento novedosa y controvertida en doctrina, ha encontrado actualmente una inequívoca admisión y ampliación por parte del legislador, quien la ha incorporado sostenida y progresivamente con relación a determinados delitos (confr. arts. 876 y 888 incs. g) e i) del Código Aduanero, art. 14 de la ley 24.769, derogada por la ley 27.430 que la mantuvo como el art. 13 del nuevo Régimen Penal Tributario, art. 304 del Código Penal, incorporado por la ley 26.683, art. 1º de la ley 27.401 que la hace aplicable para varios delitos), tomando partido por una postura que viene ganando espacio en ordenamientos jurídicos de otros países.

En este sentido, tanto por la ley 24.769, con la reforma introducida por la ley 26.735, que se encontraba vigente al momento de la comisión de los hechos, como por el nuevo Régimen Penal Tributario establecido por el art. 279 de la ley 27.430, se prevé inequívocamente la posibilidad de responsabilizar penalmente por los delitos allí previstos a una persona de existencia ideal y de aplicarle las sanciones específicamente previstas para ese tipo de personas cuando los hechos hubieren sido realizados “...en nombre o con la intervención, o en beneficio...” de aquélla.

Consecuentemente, ante aquella posible responsabilidad penal, corresponde someter a S. A. S. S.A. a un proceso penal, toda vez que, de lo contrario, se trataría de la aplicación de penas sin realizarse el juicio previo que garantice el derecho de defensa.

Es oportuno recordar lo expresado por la Corte Suprema en sentido que “...la omisión del Poder Legislativo en la adopción de las





## Poder Judicial de la Nación

*previsiones legales necesarias para operativizar mandatos concretos de jerarquía constitucional no puede conllevar la frustración de los derechos o prerrogativas consagradas por la Norma Fundamental...*” (Fallos 315:1492, 329:3089, entre otros).

Con un criterio que “*mutatis mutandi*” puede aplicarse al presente caso este Tribunal, con una integración parcialmente distinta a la actual, ha establecido: “...por el Código Aduanero se prevé, expresamente, que las personas de existencia ideal pueden ser ‘responsables’ de un delito aduanero y, por ende, pueden ser ‘procesadas judicialmente’, sobreseídas, absueltas o condenadas en el marco de un proceso penal; no caben dudas en cuanto a que uno de los sujetos de aquel proceso penal deberá ser la persona de existencia ideal de que se trate...” (confr. CPE 836/2013/5/CA2, res. del 4 /7/2018, Reg. Interno N° 503/18 de la Sala “B” de esta Cámara).

10º) Que, sin apartarse de las disposiciones constitucionales y legales que consagran el principio de culpabilidad como sustento ineludible de la responsabilidad de una persona, sea aquélla humana o jurídica, cuya negación sería arbitraria y reñida con la más elemental lógica jurídica, resultaría absurdo pretender que la culpabilidad de aquellos diferentes tipos de persona se asiente sobre los mismos parámetros, en atención a la diferente naturaleza de las mismas.

Consecuentemente no puede sostenerse que la responsabilidad penal de las personas jurídicas o de existencia ideal se trate de una responsabilidad sin culpabilidad, sino que la culpabilidad de aquéllas se presenta de una manera diferente a la asignable a las personas humanas o de existencia real o física.

La culpabilidad de las personas jurídicas o de existencia ideal radica en el defecto o en la carencia de una organización del ente ideal que impida la utilización de la estructura y de los bienes del mismo para la comisión de delitos, permitiendo, a partir de aquel defecto o de aquella carencia, que los mismos se cometan en su nombre, en su beneficio, o en su interés o con la utilización de los medios que le son propios (confr. CPE 1046 /2016/6/CA1, res. del 25/4/19, Reg. N° 252/19 de la Sala “B” de esta Cámara).

11º) Que, en cuanto a lo argumentado en torno a que las personas jurídicas no tienen capacidad de acción para cometer delitos en tanto la conducta jurídico-penal debe ser evaluada desde un punto de vista





psicológico y no normativo, este Tribunal también ha reconocido, en numerosas oportunidades, la posibilidad de imputar penalmente a las personas jurídicas por delitos tributarios sobre la base de la realización del hecho presuntamente delictivo por parte de alguna persona física que desempeña el carácter de integrante de un órgano de administración de la persona de existencia ideal y por resultar la persona de existencia jurídica beneficiaria del presunto delito en los términos previstos por la normativa aplicable (confr. Regs. Nos. 415/18, 438/18, 439/18, 693/18, 1129/18 y 61/19, entre otros, de la Sala “B” de esta Cámara).

12º) Que, en cuanto a lo sostenido por la defensa respecto a que “...yerra el MPF al endilgar el ilícito bajo análisis a la persona jurídica...” en tanto “...lo cierto es que la ley 27401 es de fecha 01/12/2017 y los hechos ventilados en esta causa son anteriores...”, corresponde reiterar que la ley 26.735 (sancionada el 22/12/2011 y publicada en el Boletín Oficial el 28/12/2011), por la cual se modificó, entre otros, el art. 14 de la ley 24.769, se estableció la posibilidad de responsabilizar penalmente por los delitos allí previstos a una persona de existencia ideal y de aplicar las sanciones específicamente previstas para ese tipo de personas cuando los hechos hubieren sido realizados “...en nombre o con la intervención, o en beneficio...” de aquélla (confr. considerando 9º del presente pronunciamiento).

Además, cabe precisar que la ley 27.401 (sancionada el 8/11/2017 y publicada en el Boletín Oficial el 1/12/2017), invocada por la defensa, enumera taxativamente los delitos que comprenden el objeto de la misma, disponiendo que “[l]a presente ley establece el régimen de responsabilidad penal aplicable a las personas jurídicas privadas, ya sean de capital nacional o extranjero, con o sin participación estatal, por los siguientes delitos: a) Cohecho y tráfico de influencias, nacional y transnacional, previstos por los artículos 258 y 258 bis del Código Penal; b) Negociaciones incompatibles con el ejercicio de funciones públicas, previstas por el artículo 265 del Código Penal; c) Concusión, prevista por el artículo 268 del Código Penal; d) Enriquecimiento ilícito de funcionarios y empleados, previsto por los artículos 268 (1) y (2) del Código Penal; e) Balances e informes falsos agravados, previsto por el artículo 300 bis del Código Penal...”.

Por lo tanto, en virtud del principio de legalidad y teniendo en consideración la calificación jurídica asignada a los hechos bajo examen, se evidencia la improcedencia del planteo efectuado por la parte recurrente.







## Poder Judicial de la Nación

13º) Que, por otro lado, tampoco puede tener una recepción favorable el agravio de la defensa de F. Q. y de S. A. S. S.A. respecto de la imposición de costas dispuesta por el punto dispositivo II de la resolución recurrida.

En este sentido, cabe recordar que por el art. 530 del C.P.P.N. se prevé que mediante toda resolución por la cual se ponga término a la causa o a un incidente, se deberá resolver sobre el pago de las costas procesales, las cuales, de acuerdo con lo establecido por el art. 531 del mismo cuerpo legal, serán a cargo de la parte vencida, salvo que el tribunal considere que aquella tuvo razón plausible para litigar, ante lo cual podrá eximirla, total o parcialmente.

Asimismo, si se advierte que la “...*parte vencida [...] lo será el promotor de un incidente, si su presentación fue rechazada...*” (confr. NAVARRO Guillermo Rafael y DARAY Roberto Raúl, Código Procesal Penal de la Nación, Pensamiento Jurídico Editora, Buenos Aires, 1997, T. II, pág. 305), que el dictado de la resolución recurrida fue promovido por la defensa de F. Q. y de S. A. S. S.A., así como que la cuestión planteada por aquella defensa se resolvió en un sentido adverso al peticionado, la imposición de costas en la forma en que dispuso el juzgado “*a quo*” es ajustada a derecho (confr., en lo pertinente, entre muchos otros, Regs. Nos. 548/04, 1096/04, 82/05, 200/05, 143/06 de la Sala “B” de esta Cámara).

14º) Que, por último, debe señalarse que los argumentos invocados por la defensa no resultan conducentes para demostrar que, en el caso, corresponda aplicar la excepción prevista por el art. 531 del C.P.P.N. En efecto, “...*aun cuando no llegue a demostrarse clara temeridad o malicia en el accionante, si sus pretensiones no prosperan y el proceso concluye con categórica decisión adversa a las mismas [...] no procede eximir de la responsabilidad por las costas...*” (C.C.C., Sala I, causa N° 20.161, “A. DE W., V”, 26/02/78, publicado en J.P.B.A., T. 37, F. 7240, pág. 96/97, y Regs. Nos. 679/99, 143/06, 548/06, 414/11, 592/11, 710/11, 307/16, CPE 1652/2014/23/2/CA28, res. del 21/3/2017, Reg. Interno N° 147/17, CPE 2725/2011/2/CA2, res. del 19/4/2017, Reg. Interno N° 213/17 y CPE 997/2016/22/CA2, res. del 16/04/2021, Reg. Interno N° 223/2021, entre otros, de la Sala “B” de esta Cámara; CPE 171/2016/39/CA9, res. del 12/9/2019, Reg. Interno N° 632/19 y CPE 1531/2018/67/155/CA89, res. del 13/07/2020, Reg. Interno N° 231/20, entre otros, de esta Sala “A”).



15º) Que, por todo lo expuesto, la resolución apelada en cuanto fue materia de recurso se encuentra ajustada a derecho y corresponde que sea confirmada.

Por ello, SE RESUELVE:

**I. CONFIRMAR** la resolución apelada.

**II. CON COSTAS** (artículos 530, 531 y ccs. del C.P.P.N.).

Regístrese, notifíquese, oportunamente comuníquese de conformidad con lo dispuesto por la resolución N° 96/2013 de Superintendencia de esta Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico y devuélvase.

Firman los suscriptos, atento la actual integración de esta Sala (confr. Res. N° 13/2023 de Superintendencia de esta Cámara).

ROBERTO ENRIQUE HORNOS  
JUEZ DE CAMARA

CAROLINA L.I. ROBIGLIO  
JUEZ DE CAMARA

ANTE MÍ:

FERNANDO ALBANO QUARTARONE  
PROSECRETARIO DE CAMARA

