



Cámara Federal de Casación Penal

Registro nro.: 1693/17

///la Ciudad de Buenos Aires, a los 27 días del mes de noviembre de dos mil diecisiete, se reúnen los miembros de la Sala Tercera de la Cámara Federal de Casación Penal, doctores Juan Carlos Gemignani, Eduardo Rafael Riggi y Carlos Alberto Mahiques, bajo la presidencia del primero de los nombrados, asistidos por la Prosecretaria de Cámara, doctora María Victoria Podestá, con el objeto de dictar sentencia en la **causa N° CPE 1652/2014/24/2/CFC2** del registro de esta Sala, caratulada "**CHERÑAJOVSKY, Rubén Lucio s/recurso de casación**". Representa al Ministerio Público el señor Fiscal General doctor Ricardo Gustavo Wechsler, y ejerce la defensa de Rubén Lucio Cherñajovsky los defensores particulares, doctores Pedro Migliore y Hugo J. Pinto.

Efectuado el sorteo para que los señores jueces emitan su voto, resultó que debía observarse el siguiente orden: doctor Carlos Alberto Mahiques, doctor Eduardo Rafael Riggi y doctor Juan Carlos Gemignani.

VISTOS Y CONSIDERANDO:

El señor juez doctor **Carlos Alberto Mahiques** dijo:

I. Llega la causa a conocimiento de esta alzada con motivo del recurso de casación interpuesto a fs. 170/174 vta. por el Sr. Fiscal General ante la Cámara de Apelaciones en lo Penal Económico, Dr. Gabriel Pérez Barberá, contra la resolución dictada a fs. 163/168 por la Sala "B" de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico que, en lo que aquí interesa, resolvió revocar el punto I de la decisión dictada por el Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 11 que había dispuesto no hacer lugar al planteo de extinción de la acción penal en los términos del artículo 9 inciso b) de la

ley 26.860; declarar extinguida la acción penal a su respecto en base a la mentada disposición, por los hechos consistentes en la evasión presunta del impuesto a las ganancias correspondiente a los ejercicios anuales 2005 y 2006, y del impuesto a los bienes personales correspondiente al ejercicio anual 2006 -a cuyo pago el nombrado se habría encontrado obligado-,; y en consecuencia, sobreseer a Rubén Lucio Cherñajovsky con relación a tales hechos (arts. 336 inc. 1 y 343 del C.P.P.N.).

II. Concedido por el *a quo* el remedio intentado a fs. 175/176, y radicadas las actuaciones ante esta Cámara, la impugnación fue mantenida por el Ministerio Público Fiscal a fs. 183.

El recurrente encauzó sus agravios en la causal prevista en el art. 456 inciso 1° del Código Procesal Penal de la Nación, por haber mediado una interpretación errónea de la ley sustantiva, particularmente del artículo 9 inciso b) de la ley 26.860.

En esta dirección, expresó que *"...dicha ley [la n° 26.860] había establecido una amnistía para quienes exteriorizasen voluntariamente moneda extranjera en el exterior o en el país en un determinado plazo (v. art. 4, ley 26.860)"*, pero aclarando que esa liberación lo es *"...por delitos tributarios que podrían haberse cometido en relación con la moneda extranjera exteriorizada"*.

Explicó que *"[u]na amnistía como la establecida en la ley 26.860, en caso de ser interpretada de modo amplio y aplicada desmedidamente, puede contribuir de modo arbitrario a la impunidad de los delitos que deben ser investigados en el fuero penal económico (...). Por tanto, la interpretación de las disposiciones sobre amnistía, en especial en el marco de la criminalidad económica, debe ser realizada de un modo razonable, en el que se tenga en cuenta tanto la finalidad estatal perseguida con tal amnistía como el deber, también*



Cámara Federal de Casación Penal

estatal, de evitar la impunidad por hechos punibles...".

El recurrente cuestionó que la Sala "B" de la cámara de apelaciones *a quo* no haya tenido en cuenta que la liberación del contribuyente de su obligación de informar el origen de los fondos, no necesariamente implicaba la facultad de imputar lo exteriorizado a cualquier infracción que desee regularizar; y que el artículo 9 de la ley en cuestión alcanza a los sujetos que efectúen la exteriorización, quienes estarán obligados a informar a la AFIP (excepto lo relativo al cumplimiento de la ley 25.246 de Encubrimiento y Lavado de Activos de origen delictivo y demás obligaciones que correspondan), la fecha de compra de las tenencias ni el origen de los fondos con las que fueran adquiridas.

Igualmente, puso de resalto su disconformidad con la fundamentación del tribunal *a quo* en cuanto sostuvo que no era necesaria la carga de acreditar el vínculo entre la infracción investigada (evasión tributaria) y las tenencias exteriorizadas.

Sostuvo, finalmente, que la interpretación de la cámara es *"...al permitirle al contribuyente imputar lo exteriorizado a cualquier infracción sin la necesidad de probar absolutamente nada, deja sin efecto el art. 14 de la ley 26.860"*.

Formula reserva del caso federal.

III. Durante el término de oficina previsto por los artículos 465 cuarto párrafo y 466 del Código Procesal Penal de la Nación, se presentaron el Fiscal General ante esta sede, doctor Raúl Omar Pleé, quien a fs. 187/191 amplió los fundamentos del recurso de casación interpuesto por su colega de la instancia anterior; y los defensores particulares doctores Hugo Juvenal Pinto y Pedro Migliore, quienes a fs. 193/212 contestaron el traslado que se les confirió.

Habiéndose cumplido con las previsiones del artículo 468 del ritual -conf. constancia de fs. 221 y breves notas de fs. 217/218 y 219/220-, la causa quedó en condiciones de ser resuelta.

IV. En primer lugar, y previo ingresar al tratamiento de la cuestión sometida a examen, cabe efectuar una breve reseña sobre los actos procesales relevantes llevados a cabo en esta incidencia.

De la compulsas de las presentes actuaciones surge que la defensa de Rubén Lucio Cherñajovsky dedujo una excepción de falta de acción por extinción de la acción penal, fundada en los términos del artículo 9° inciso b) de la ley 26.860 del año 2013 (exteriorización voluntaria de la tenencia de moneda extranjera en el país y en el exterior).

Para sustentar su planteo, la defensa argumentó que Cherñajovsky había exteriorizado divisas y suscripto CEDINES (certificados de depósito para inversión) por montos superiores a las pretensiones fiscales. Que el propio organismo fiscal reconoció el acogimiento de Cherñajovsky al régimen instaurado por la ley de exteriorización de moneda extranjera (26.860) en el marco del procedimiento de determinación de oficio y aplicó los títulos suscriptos a la materia neta imponible determinada, clausurando, en consecuencia, el mencionado procedimiento determinativo de deuda.

Frente al indicado planteo, luego de efectuar un análisis de la ley 26.860, la magistrada instructora se inclinó por rechazar el pedido de la defensa al entender que *"...la contracara del régimen de exteriorización voluntaria de moneda extranjera es la eximición del pago del impuesto y la extinción de la acción penal, [razón por la cual] no cabe sino concluir que sus efectos se refieren exclusivamente a las infracciones y obligaciones tributarias que tuvieren origen en las tenencias de moneda extranjera objeto de exteriorización"*.

Fecha de firma: 27/12/2017

Firmado por: CARLOS ALBERTO MAHIQUES, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL

Firmado por: EDUARDO R. RIGGI, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL

Firmado por: JUAN CARLOS GEMIGNANI, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL

Firmado(ante mi) por: MARIA VICTORIA PODESTA, PROSECRETARIA DE CAMARA



#28238581#196944567#20171227141348247



Cámara Federal de Casación Penal

Se expresó en esa oportunidad que entre los días 17 de octubre y 4 de noviembre de 2014 Cherñajovsky exteriorizó u\$d 12.000.000 y que con aquella moneda extranjera adquirió 192 certificados de depósito para inversión (CEDIN). Sin embargo, dijo la juez que este "blanqueo" en modo alguno servía para cancelar las causas pendientes porque el imputado no acercó ningún elemento probatorio (tanto en sede administrativa como en sede judicial) que logre acreditar la vinculación entre las tenencias de moneda extranjera exteriorizada y los depósitos obrantes en los grupos de cuentas del HSBC Private Bank Suisse.

En ese sentido, destacó que el imputado exteriorizó la suma de u\$d 12.000.000 en nueve oportunidades, todas ellas mediante depósitos en efectivo en el Banco de la Nación Argentina, siendo que, por lo demás, no obra en el expediente documentación alguna ni datos que permitan determinar que las sumas exteriorizadas se correspondieran con los activos objeto de la presente causa.

Agregó la magistrada que el mecanismo utilizado por el imputado para exteriorizar la moneda extranjera, esto es, depósitos en efectivo -cfr. art. 4 inc. a) de la ley 26.860-, no era compatible con el establecido por la ley, ya que debería haberse exteriorizado mediante transferencia (art. 4 inc. b) de la norma analizada) y que tampoco se encontraba probado de qué modo, o cuándo ingresaron al país los activos para posibilitar el depósito efectivo.

En definitiva, al no encontrarse reunidos a su juicio, los requisitos establecidos por el artículo 9 inciso b) de la ley 26.860, no hizo lugar al planteo de extinción de la acción penal formulado en aquellos términos.

V. La resolución de la jueza de primera instancia, fue recurrida por la defensa de Cherñajovsky, lo que determinó

que la resolución de la Sala "B" de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico revocara esa decisión, y declarara la extinción de la acción penal respecto de los hechos imputados a Cherñajovsky (evasión impuesto a las ganancias 2005 y 2006, y evasión del impuesto a los bienes personales 2006), sobreseyendo en relación a tales hechos (arts. 336 inc. 1° y 343 del C.P.P.N.).

El *dictum* de la Sala "B" de la Cámara, motivó la interposición del recurso de casación del representante del Ministerio Público Fiscal, a consideración de esta sala.

VI. Para resolver el caso resulta conducente efectuar algunas consideraciones preliminares sobre los límites y alcances del contexto aplicativo relativo a lo dispuesto en el artículo 9 inciso b) de la ley 26.860.

La mencionada ley 26.860, denominada de "Exteriorización voluntaria de la tenencia de moneda extranjera en el país y en el exterior", integra un conjunto de normas generalmente empleadas por el Estado como herramientas de diferentes programas de política económica. Sin perjuicio de la opinión que pueda merecer esta forma de legislar y de los efectos que pueda generar en relación a la función político criminal del Estado y de la tutela de los bienes jurídicos, lo cierto es que tal metodología legislativa resulta recurrente en el ámbito penal económico donde los objetivos del sistema penal se entreveran -a veces conflictivamente-, con los intereses macroeconómicos de la política estatal.

Varias son las normas que a lo largo de los años han facultado a los posibles infractores de normas penales tributarias a neutralizar la persecución de ciertos delitos, a partir de la regularización de las deudas tributarias y/o el "blanqueo" de capitales no exteriorizados formal y oportunamente. Esto es lo que sucedió con leyes como la nro. 26.476, y la reciente nro. 27.260, las cuales además de los

Fecha de firma: 27/12/2017

Firmado por: CARLOS ALBERTO MAHIQUES, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL

Firmado por: EDUARDO R. RIGGI, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL

Firmado por: JUAN CARLOS GEMIGNANI, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL

Firmado(ante mi) por: MARIA VICTORIA PODESTA, PROSECRETARIA DE CAMARA



#28238581#196944567#20171227141348247



Cámara Federal de Casación Penal

supuestos "*blanqueo de capitales*", establecieron situaciones de regularización tributaria con análogas consecuencias y beneficios en el ámbito penal tributario.

Dadas las particularidades de aquellas normas, se impone, a la hora de interpretarlas, tener especial consideración de los propósitos que las informaron y su compatibilidad con objetivos propios del derecho penal.

En la exposición de motivos del proyecto de la ley 26.860, se expresa que la finalidad de la norma era canalizar los dólares estadounidenses que se encontraban en manos del sector privado hacia una mayor inversión "*reconociendo a los poseedores de esos recursos un rendimiento razonable y seguro*". Con el indicado fin, se diseñaron tres instrumentos financieros a cuyo través deberían operar dichos recursos, creados con el objetivo de promover la inversión, otorgándosele para ello a los tenedores beneficios excepcionales especialmente en el ámbito impositivo y penal tributario. Explícitamente, se expresó allí que esos "*recursos ociosos tomarán la forma de un mayor nivel de ingreso agregado, con el consecuente impacto positivo sobre la recaudación tributaria*"; "*será la inversión la variable clave para garantizar el crecimiento de la economía, que a su vez se traducirá en mayores niveles de empleo y consumo y, con esto, en un mayor bienestar para todos los habitantes*".

La norma, en efecto, fija las condiciones y requisitos que debían cumplir los sujetos que exterioricen la tenencia de moneda extranjera, para poder verse beneficiados por el régimen legal, las cuales son complementadas por la resolución general nro. 3509/2013. En lo sustancial, se requiere: 1) exteriorizar tenencia de moneda extranjera en el país o el exterior, al 30 de abril de 2013 (art. 3 de la ley 26.280); 2) depositar o transferir dicha moneda a las

entidades especificadas, dentro del plazo indicado en la misma norma (art. 4 de la ley 26.280 y art. 2 de la resolución general 3509/2013); 3) que el monto exteriorizado sea afectado a la adquisición de alguno de los instrumentos financieros establecidos en la norma (entre ellos, los denominados CEDINES, arts. 2 y 7 de la ley 26.280); 4) que se hayan presentado las ddjj y pagado (hasta el 31 de mayo de 2013) los impuestos a las Ganancias, Bienes Personales y Ganancia Mínima Presunta hasta los ejercicios fiscales finalizados al 31 de diciembre de 2012 inclusive, e incluirse las diferencias que surjan de la exteriorización en las declaraciones juradas correspondientes al período fiscal 2013 (art. 13 de la ley 26.280); 5) la presentación de una declaración jurada en la cual conste que dichos montos no provienen de conductas susceptibles de ser encuadradas en los términos del art. 6 de la ley 25.246 relativas al lavado de activos y financiación del terrorismo (art. 14 de la ley 26.280); 6) la renuncia a la promoción de cualquier procedimiento judicial o administrativo, con relación a las disposiciones del decreto 1043/13 o para reclamar con fines impositivos la aplicación de procedimientos de actualización de cualquier naturaleza (art. 15 de la ley 26.280).

Para los sujetos que cumplan con dichas condiciones la ley les otorga diferentes beneficios, a saber: la tenencias exteriorizadas no estarán sujetas a ningún impuesto especial (art. 5); no se les solicitará a los sujetos explicación alguna sobre la fecha o el origen de los montos con los que fueron adquiridos; tampoco serán pasibles de ajustes por incremento patrimonial no justificado; y no deberán abonar los impuestos omitidos de declarar por las tenencias exteriorizadas (art. 9 de la ley 26.280, que incluye, en su caso, los intereses, multas y demás accesorios de anticipos no ingresados; art. 1 inc. d) de la Resolución General 3509/2013). Sólo se aclara, respecto a este último punto, que

Fecha de firma: 27/12/2017

Firmado por: CARLOS ALBERTO MAHIQUES, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL

Firmado por: EDUARDO R. RIGGI, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL

Firmado por: JUAN CARLOS GEMIGNANI, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL

Firmado(ante mi) por: MARIA VICTORIA PODESTA, PROSECRETARIA DE CAMARA



#28238581#196944567#20171227141348247



Cámara Federal de Casación Penal

no quedarán eximidas del pago, las retenciones o percepciones efectuadas y no ingresadas (art. 11 de la ley 26.280).

Con carácter asertivo, la norma citada establece que los antedichos sujetos quedarán liberados de las acciones civiles, comerciales, administrativas y penales tributarias (entre otras acciones penales) vinculadas con las "transgresiones que resulten regularizadas bajo el régimen de esta ley y las que tuvieran origen en aquellas" (art. 8 de la ley 26.280). En este mismo sentido, el art. 16 de la ley dispensa al organismo fiscal de realizar denuncias relativas al régimen penal tributario por las sumas exteriorizadas y aclara, en el art. 15 inc. b), que quedarán excluidos de los beneficios del régimen los "querrellados o denunciados penalmente por la ex Dirección General Impositiva ... o por la Administración Federal de Ingresos Públicos, con fundamento en las leyes 23.771 y sus modificaciones o 24.769 y, sus modificaciones, según corresponda, respecto de los cuales se haya dictado sentencia firme con anterioridad a la entrada en vigencia de la presente ley" (art. 15 inc. b).

Del precedente examen de las principales disposiciones del régimen legal antes reseñado, es posible inferir que a su través, la voluntad del Estado es otorgar una oportunidad excepcional a los sujetos que poseían moneda extranjera sin declarar (tanto en el país como en el exterior). En otros términos, que se les de la posibilidad de ponerlas de manifiesto e invertir las en alguno de los instrumentos financieros allí dispuestos, sin tener que abonar los impuestos omitidos de declarar ni temer que, a partir del incremento patrimonial no justificado exteriorizado, se presuma la existencia de hechos imposables gravados.

Con la sanción del aludido "*blanqueo*", se procuró asimismo, incentivar la adhesión al régimen, concediendo

beneficios excepcionales extendidos al ámbito penal. De ese modo, los sujetos que exteriorizaran la tenencia de moneda se verían eximidos de la persecución penal y amparados por el olvido de los delitos tributarios -entre otros- puestos de manifiesto con dicha exteriorización, siempre que no hubiese ya recaído sentencia firme a su respecto.

En el indicado contexto, la exclusión de las acciones penales previstas en el inc. b) del art. 9 de la ley 26.860, debe ser considerada como una verdadera *amnistía*, en los términos del art. 75 inc. 20 de la CN. Las leyes de amnistía "*son actos de gobierno y de soberanía que forma (n) parte del sistema constitucional...en razón de constituir el ejercicio de una potestad por la cual el Estado renuncia circunstancialmente a la represión de determinados delitos, disponiendo la extinción de la acción penal... Se borra así el hecho delictuoso, se extinguen las penas aplicadas y sus beneficiarios se reputan legalmente inocentes*" (CS, Fallos 306:911 y 309:5). Esta facultad, en rigor privativa del poder legislativo, implica el olvido de las infracciones criminales que generan un resultado disfuncional (D'Alessio, A., *Código Penal de la Nación, Comentado y Anotado*, La Ley, Buenos Aires, 2009, p. 950).

Cierto es que las normas mencionadas carecen de una depurada técnica en su redacción, pero la *ratio essendi* de la amnistía aquí dispuesta, la finalidad allí entrañada y la interpretación integral de la norma, lleva a afirmar que necesariamente contempla hechos de evasión anteriores a su promulgación.

Es que el olvido que instaura una ley de amnistía no implica la despenalización de las conductas involucradas, ni un cambio de valoración social en cuanto a la tutela de bienes jurídicos protegidos, sino la necesidad, por razones extrapenales, de evitar un mayor perjuicio, en la especie, al orden socio-económico. En consecuencia, sólo los hechos ya

Fecha de firma: 27/12/2017

Firmado por: CARLOS ALBERTO MAHIQUES, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL

Firmado por: EDUARDO R. RIGGI, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL

Firmado por: JUAN CARLOS GEMIGNANI, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL

Firmado(ante mi) por: MARIA VICTORIA PODESTA, PROSECRETARIA DE CAMARA



#28238581#196944567#20171227141348247



Cámara Federal de Casación Penal

acontecidos pueden ser pasibles de "olvido" y por ello, la amnistía necesariamente se refiere a situaciones delictivas ocurridas en el pasado.

Repárese que el delito de evasión tributaria requiere para su configuración que se verifique el acaecimiento de hechos imposables que hayan generado la obligación de pago del tributo que se reputa evadido, y que el autor del delito se haya valido de un ardid o engaño tendiente a hacer incurrir en error al Fisco. La exteriorización de moneda extranjera no implica, de por sí, un hecho imponible, ni, en principio, genera la obligación de pago de algún impuesto si esa moneda no se mantiene en el patrimonio hasta el final del ejercicio. En verdad, la manifestación de dicha tenencia podría poner en evidencia la existencia de un incremento patrimonial no justificado, que generaría la presunción de que su origen se encuentra en hechos imposables, sujetos, por ejemplo, al impuesto a las Ganancias y al Valor Agregado.

Es por esta razón, que la ley exige al contribuyente de la aplicación de la presunción establecida en el art. 18 inc. f. de la ley 11.683 para el ejercicio en que se exterioriza la tenencia, así como también ocurre con el pago de los "impuestos que hubieran omitido declarar" por dichas tenencias, como ser las ganancias netas gravadas que las originaron, entre otros. Dichas omisiones en el pago de impuestos y en su declaración, si hubiese sido llevada a cabo mediante el despliegue de ardid o engaños, podría implicar la comisión del delito de evasión, razón por la que la norma libera a los sujetos de las acciones penales tributarias "que resulten regularizadas" bajo el régimen de esta ley, y "de las que tuvieran origen en aquellas".

Obsérvese, entonces, que la norma hace referencia a

acciones llevadas a cabo en el pasado: se las excluye de la persecución penal por las *"transgresiones que resulten regularizadas"*, esto es porque ya eran irregulares, y se las exime del pago de *"los impuestos que hubieran omitido declarar"*, es decir, que antes no fueron declarados. Ello es así, puesto que en el ámbito penal tributario, las tenencias exteriorizadas generalmente llevan a cuestionar su origen justamente en el pasado o su existencia al final de los ejercicios, pero difícilmente conducirá a indagar por el futuro de éstas, sobre todo, una vez exteriorizadas ante el organismo fiscal.

Precisamente, mal podría referirse la norma a hechos de evasión tributaria a cometerse con posterioridad a la exteriorización de la tenencia de moneda, puesto que ello no se correspondería tampoco con los fines buscados por la ley. Sería como otorgarle a cada sujeto que exterioriza moneda en las condiciones allí establecidas, la posibilidad de que evada en el futuro todas las obligaciones fiscales que puedan estar vinculadas con las tenencias exteriorizadas sin establecer algún tipo de límite temporal. Pero es claro que esto no guardaría ningún correlato con el *"fin de canalizar los ahorros en esa moneda al financiamiento de inversiones que el país necesita para profundizar su desarrollo y mejorar su competitividad"* (cfr. Exposición de Motivos).

Por lo demás, de la interpretación teleológica, gramatical y sistemática de la norma, surge que el olvido y la eximición persecutoria que, excepcionalmente, otorga el art. 9 inc. b de la ley 26.860 se refiere, a los delitos tributarios ya cometidos y puestos de manifiesto con dicha exteriorización, sea que éstos se encuentren o no en curso de investigación.

La dispensa otorgada al organismo fiscal no puede ser interpretada como una limitación para la aplicación de los beneficios de la norma a las causas penales tributarias en





Cámara Federal de Casación Penal

trámite. Por un lado, porque aquella parecería vincularse con la obligación de denunciar que el artículo 18 de la ley 24.769 pone en cabeza del organismo frente a la constatación de delitos penales tributarios. Así, mediante esta norma el Estado exime de responsabilidad a los funcionarios del organismo fiscal que no realicen la denuncia, asegurándole al sujeto que exterioriza la tenencia de moneda extranjera, que dicha exteriorización no sólo lo libera por eventuales causas penales por delitos penales tributarios vinculados con ésta, sino también del efecto de futuras denuncias penales basadas en aquella exteriorización (asegurando "a los poseedores de los recursos un rendimiento razonable y seguro" conforme se afirma en la Exposición de Motivos).

Por otro lado, la única limitación normativa en cuanto a los delitos penales tributarios, está referida a los delitos que ya tuvieran con sentencia firme previamente a su promulgación, de conformidad con el art. 15 inc. b) de la ley 26.280. Una interpretación compatible con el principio del *favor rei* impide extender la exclusión a un supuesto no contemplado, en contra de lo que es más beneficioso para el contribuyente-imputado. La interpretación más compatible con aquél principio, es, entonces, la de asignarle efecto liberador a las acciones penales ya iniciadas, sin sentencia firme, relativas a delitos tributarios que se vinculen con dichas tenencias.

Una adecuada hermenéutica de las leyes impone, en efecto, tener en especial consideración el deber estatal de evitar la impunidad por hechos delictivos que vulneran bienes jurídicos tutelados. Por eso, la amnistía aquí otorgada mediante la exteriorización de tenencia de moneda extranjera, no puede interpretarse como una liberación de todo tipo de delito penal tributario y como una forma de lograr la

impunidad general de los delitos precedentes. Los delitos tributarios abarcados por la ley de "blanqueo" deberán encontrar vinculación con el monto y con las tenencias exteriorizadas, dado que el Estado ofrece olvidar -conforme literalmente lo expresa la norma- "las transgresiones que resultan regularizadas" con la exteriorización que se efectúa. Es decir, que no cualquier transgresión al régimen penal tributario se entenderá regularizada por esa vía sino sólo aquella que pueda relacionarse con las referidas tenencias, lo cual deberá verificarse en cada caso concreto.

Con el señalado alcance, coincido con el voto mayoritario de la Sala I, (emitido en la causa FSM 51005089/2011/1/2/CFC1 "FELER, Roberto Hugo por evasión simple tributaria" -reg. n° 1205/17, rta. el 14/09/17 por los jueces Liliana Catucci y Mariano Borinsky), en cuanto a que es necesario verificar la posible correlación entre el monto de divisas exteriorizado y las transgresiones que se pretenden regularizar.

Sin embargo, no cabe exigirle al sujeto que exterioriza las tenencias, la acreditación de tal vinculación, pues tal recaudo no surge ni de la ley 26.860 ni de su reglamentación (Resolución General AFIP n° 3509/13). Por el contrario, basta con que el sujeto que pretende hacerse beneficiario de lo establecido por la ley 26.280, verifique que cumplió con las condiciones antes precisadas y especifique las transgresiones penales tributarias que pretende que queden regularizadas. Luego, la vinculación o no entre las tenencias exteriorizadas y dichas transgresiones surgirá del análisis de cada caso en concreto, siendo labor de los jueces examinar si se cumplieron las condiciones y la existencia o no de tal vínculo para, en su caso, liberar o no a quien lo solicita de las acciones penales en marcha.

VII. En estos autos, Cherñajovsky fue indagado por los siguientes hechos: **1)** evasión del pago del impuesto a las

Fecha de firma: 27/12/2017

Firmado por: CARLOS ALBERTO MAHIQUES, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL

Firmado por: EDUARDO R. RIGGI, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL

Firmado por: JUAN CARLOS GEMIGNANI, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL

Firmado(ante mi) por: MARIA VICTORIA PODESTA, PROSECRETARIA DE CAMARA



#28238581#196944567#20171227141348247



Cámara Federal de Casación Penal

ganancias correspondiente al ejercicio 2005 por una suma superior a cuatro millones de pesos, mediante la presentación de una declaración jurada engañosa donde se atribuyó el ocultamiento malicioso de activos depositados en el exterior del país, en los grupos de cuentas abiertos en el banco HSBC Private Bank Suisse, por la suma total de u\$d 5.364.835,83, al 31 de diciembre de 2005; y 2) evasión del pago del impuesto a las ganancias correspondiente al ejercicio anual 2006 por una suma superior a cuatro millones de pesos, mediante la omisión de presentar declaración jurada y su posterior presentación engañosa, puesto que se habría ocultado, presuntamente de forma maliciosa, exponer activos depositados en el exterior del país en los grupos de cuentas aludidos previamente, por la suma total de u\$d 5.267.058,41 al 31 de diciembre de 2006 (cfr. fs. 101 y vta.).

Consta asimismo que entre los días 17 de octubre y 4 de noviembre de 2014, el imputado Cherñajovsky exteriorizó u\$d 12.000.000, mediante depósitos en efectivo en el Banco de la Nación Argentina, adquiriendo con dicha moneda extranjera 192 certificados de depósito para inversión en CEDIN (cfr. fs. 104 del presente y 4 del legajo de 2581/2015 agregado a la causa principal). Con fecha 30 de enero de 2015, habiendo sido notificado de la determinación de deuda del impuesto a los Bienes Personales del ejercicio fiscal 2006, solicitó que se lo hiciera beneficiario de lo dispuesto en la norma en cuestión, a lo cual accedió el organismo fiscal (cfr. resolución nro. 160/15, a fs. 6/14 del presente incidente).

Con posterioridad, el nombrado solicitó que se declare la excepción de falta de acción por aplicación del art. 9 inc. b de la ley 26.280, respecto al delito de evasión del pago del impuesto a las Ganancias y en su caso, del impuesto a los Bienes Personales. A tal efecto destacó que el

saldo total de las cuentas abiertas en el HSBC Private Bank Suisse ascendería a u\$d 5.364.835,83 y u\$d 5.267.058,41 a los días 31 de diciembre de 2005 y 31 de diciembre de 2006 respectivamente, por lo tanto, realizó la exteriorización de un monto superior a aquél que tenía depositado en las mencionadas cuentas (cfr. fs. 16/22). Además, realizó la presentación de un escrito donde se afirma que las cuentas que aquél tenía en el HSBC Private Bank Suisse fueron cerradas entre los años 2008 y 2011 (ver fs. 96 del incidente).

Conforme surge de las actuaciones principales, el organismo fiscal prestó su conformidad a fin de que se apliquen los beneficios establecidos por la ley 26.860, respecto a las deudas tributarias que pueden haberse evadido en el ejercicio fiscal 2005 y 2006 (cfr. fs. 147/150 de las actuaciones principales). Así el departamento técnico legal de Grandes Contribuyentes Nacionales expresó que "en el marco de la ley 26.860 no corresponde la determinación impositiva agregada en los Anexos I y II, en tanto que el total de CEDINES aplicado al monto imponible que surge de la determinación impositiva en el impuesto sobre Bienes Personales del periodo fiscal 2006 resultó de U\$S 5.269.900, quedando un remanente de CEDINES a favor del contribuyente de U\$S 6.730.100 dado que el total adquirido fue de U\$S 12.000.000. A ello cabe agregar que en tanto la Ley 26.860 no impone la obligación de imputar los títulos a ningún ejercicio fiscal, significa entonces que los CEDINES considerados a los fines de dar por satisfecha la pretensión fiscal del organismo en el periodo fiscal 2006 comprende también el ejercicio anterior" (cfr. fs. 4 de la actuación nro. 13717-131-2015 certificada a fs. 151 y fs. 147/150 de las actuaciones principales).

En razón de lo antes expuesto, corresponde aplicar en el presente lo dispuesto por el art. 9 inc. b de la ley 26.280 en tanto, en el presente caso, resulta razonablemente

Fecha de firma: 27/12/2017

Firmado por: CARLOS ALBERTO MAHIQUES, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL

Firmado por: EDUARDO R. RIGGI, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL

Firmado por: JUAN CARLOS GEMIGNANI, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL

Firmado(ante mi) por: MARIA VICTORIA PODESTA, PROSECRETARIA DE CAMARA



#28238581#196944567#20171227141348247



Cámara Federal de Casación Penal

cierta la vinculación de la tenencia de moneda extranjera exteriorizada por Cherñajovsky con los hechos de evasión investigados. No es exigible al contribuyente más prueba que la aquí aportada, pues de las disposiciones de la ley 26.860 no surge ello como un requisito para la aplicación de los beneficios dispuestos, sobre todo, en un supuesto como el de la especie donde resulta evidente la relación existente entre los delitos de evasión investigados y las tenencias de moneda extranjera exteriorizadas. De otro modo, se estaría limitando el ámbito de aplicación de la norma en cuestión, sobre la base de exigencias que ella no establece con la irremediable consecuencia de restringir el ámbito de aplicación de un beneficio regulado en favor del imputado.

En efecto, el imputado exteriorizó, como se dijo, la suma de u\$d 12.000.000 mediante depósitos en efectivo en el Banco de la Nación Argentina. Las obligaciones tributarias presuntamente evadidas que Cherñajovsky pretendió liberar de la persecución penal, involucran montos inferiores a la suma de moneda extranjera exteriorizada por éste y se presumieron a partir de la constatación de depósitos de moneda extranjera en diferentes cuentas de Suiza, que no fueron oportunamente declaradas.

Dichas cuentas fueron cerradas con anterioridad a que el imputado realizara los depósitos mencionados en el Banco Nación, por lo que para exteriorizar la tenencia de moneda extranjera llevó a cabo el procedimiento dispuesto en el inc. a) del art. 4 de dicha norma, que habilita la compra de CEDINES mediante el depósito en efectivo de los montos que se exteriorizan. Frente a ello, el organismo fiscal, afirmó que resulta "compatible" lo exteriorizado con la materia neta imponible determinada (cfr. fs. 13 y 37 del presente incidente), cumpliendo con las condiciones establecidas en la

ley 26.860.

Surge de lo expuesto con suficiente evidencia que, en el caso, los montos exteriorizados y las características de los hechos atribuidos a Cherñajovsky tornarían aplicables los beneficios penales de la norma en cuestión respecto a las posibles evasiones tributarias investigadas.

En tales condiciones, propongo al acuerdo rechazar el recurso y confirmar la resolución de la Sala B de la Cámara Nacional en lo Penal Económico en cuanto dispuso el sobreseimiento de Rubén Lucio Cherñajovsky por los delitos de evasión del impuesto a las ganancias de los ejercicios 2005 y 2006, y evasión del impuesto a los bienes personales del ejercicio fiscal 2006, sin costas (arts. 456 inciso 1°, 470 a contrario sensu y 530 y 531 a contrario sensu del CPPN).

El señor juez **doctor Eduardo Rafael Riggi** dijo:

Habremos de adherir a cuanto postula el distinguido colega preopinante, toda vez que atendiendo a las particularidades que ostenta el presente caso y valorando especialmente que el organismo fiscal -AFIP- aceptó la propuesta formulada por el aquí encartado, coincidimos en lo sustancial con el análisis desplegado así como también con la solución que para el mismo se propicia.

Tal es nuestro voto.

El señor juez **doctor Juan Carlos Gemignani** dijo:

I.- La cuestión nuclear del *thema decidendum* en la presente causa ha sido establecida con toda lucidez en el voto que lidera la discusión. Se trata de establecer el alcance de la liberación de una "...acción ... penal tributaria..." -art. 9 de la ley 26.860-, a consecuencia del acogimiento al régimen de exteriorización voluntaria de tenencia de moneda extranjera prevista en la ley de referencia -art. 3 y concordantes de la ley 26.860.-

Más precisamente, corresponde establecer si debe acreditarse una relación de procedencia directa entre los





Cámara Federal de Casación Penal

valores de la moneda cuya tenencia se exterioriza y los ilícitos a cuya liberación se pretende atribuir esa exteriorización.-

La pregunta reza entonces: ¿La moneda cuya tenencia se exterioriza debe provenir acreditadamente de los delitos cuya condonación se reclama?, o por el contrario, esa relación no es un requisito de la amnistía prevista en la ley.-

El primer párrafo del art. 9 de la ley alcanza la primera precisión respecto de la cuestión planteada, en cuanto *exime* a los sujetos que efectúen la exteriorización de la obligación de informar a la Administración Federal de Ingresos Públicos el "...origen de los fondos con las que fueran adquiridas..." las tenencias que se exteriorizan.

Y el inc. b) del mismo artículo termina de precisar la extensión de los injustos abarcados por la exteriorización voluntaria, en cuanto refiere las transgresiones "que resulten regularizadas bajo el régimen de esta ley y las que tuvieron origen en aquéllas". Esas transgresiones no pueden ser sino "...*toda...*" acción penal tributaria de existencia previa, toda vez que las exenciones específicas sobre los montos comprometidos en la exteriorización, están previstos de manera independiente en el inc. c) del mismo art. 9 de la ley.-

El art. 14 de la ley ratifica el temperamento aquí sostenido, en cuanto establece que las disposiciones de la ley no liberan a los obligados "..., *excepto respecto de la figura de evasión tributaria o participación en la evasión tributaria*".

Y la exclusión de los delitos previstos en la ley tributaria del último párrafo del propio art. 14 de la ley, relaciona aquellos delitos, solo cuando estuvieren relacionados con el delito de "lavado de activos y financiación del terrorismo", en cuanto refiere expresamente

al inc. j) del punto 1 de la ley 25.246, hipótesis que no se presenta en el sub judice.

De la interpretación armónica de la norma resulta claro que los delitos tributarios no podrán ser "perdonados" por el procedimiento de exteriorización, solo si están relacionados con una imputación de lavado de activos y de financiación del terrorismo, pero salvo esa excepción, "...la evasión tributaria..." quedará abarcada por la condonación legal.

Y efectivamente los delitos imputados en estos autos son el delito de evasión del impuesto a las ganancias correspondiente a los ejercicios anuales 2.005 y 2.006, y del impuesto a los bienes personales correspondiente al ejercicio anual 2.006.

Se trata -como en toda ley de amnistía- de la legítima decisión del legislador en cuanto consagra a través de una ley -como tal general e indiscriminada en su aplicación- que hay un interés de mayor trascendencia circunstancial al valor de protección de la norma penal implicado. En este caso, por sobre la obligación del cumplimiento con las normas penales del ámbito tributario se establece el interés del Estado en la incorporación al circuito legal de la moneda que de manera subrepticia estuviere en poder de los particulares.

Y ello, prescindiendo explícitamente del origen del dinero que se exterioriza, para el caso expresado en la específica exención del beneficiario de la obligación de informar "el origen de los fondos" -art. 9 de la ley 26.860.

Si bien una interpretación alternativa ha sido ensayada -cfr. al respecto CFCP Sala I, Registro 1205/17, autos "Feler, Roberto Hugo por evasión simple tributaria"- restringir la posibilidad de la condonación penal *exclusivamente* a los ilícitos que generaron la moneda que se exterioriza, no ha sido la *ratio legis* de la ley analizada, y

Fecha de firma: 27/12/2017

Firmado por: CARLOS ALBERTO MAHIQUES, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL

Firmado por: EDUARDO R. RIGGI, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL

Firmado por: JUAN CARLOS GEMIGNANI, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL

Firmado(ante mi) por: MARIA VICTORIA PODESTA, PROSECRETARIA DE CAMARA



#28238581#196944567#20171227141348247



Cámara Federal de Casación Penal

ello surge con prístina claridad de la explícita eximición a los presentantes de la obligación de expresar el origen de los fondos cuya tenencia se exterioriza.

Según mi parecer, esa restrictiva interpretación solo resultaría legítima si la ley estableciera que quien exterioriza la tenencia debe acreditar que justamente, la moneda ilegítimamente tenida, proviene de un específico ilícito tributario, y el texto de la ley es claro en la explícita previsión del temperamento opuesto.

Por lo demás, y en ratificación del temperamento aquí asumido para resolver la cuestión, la eximición sobre la obligación de expresar el origen de los fondos por parte de quien exterioriza la tenencia está ratificada en el inc. a) del art. 1 de la resolución general 3509 de la Administración Federal de Ingresos Públicos, norma reglamentaria de la ley 26.860.

Por lo expuesto propongo al acuerdo, rechazar el recurso de casación, sin costas.

Por ello, en mérito al resultado habido en la votación que antecede, el Tribunal **RESUELVE:**

RECHAZAR el recurso de casación articulado por el Ministerio Público Fiscal, **SIN COSTAS** (arts. 123, 456, 470 a contrario sensu y 530 y 531 a contrario sensu del CPPN).

Regístrese, notifíquese, comuníquese a la Secretaria de Comunicación y Gobierno Abierto (Acordada de la CSJN n° 15/13 y 42/2015) y remítase al Tribunal de procedencia, sirviendo la presente de atenta nota de envío.