

**Selección de jurisprudencia penal tributaria sumariada**

Por María Lujan Rodríguez Oliva

**1)****VOCES: LEY 27430 - PRINCIPIO DE LEY PENAL MÁS BENIGNA - DETERMINACIÓN DE OFICIO PARCIAL - ANUALIDAD DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO - OMISIÓN DE PRESENTAR DECLARACIÓN JURADA - ARDID IDÓNEO -****CNPE Sala A Q. S.A. s/Infracción Ley 24.769 Junio 2020 CPE 1068/2019/CA1 Dres. Hornos Robiglio y Bonzón**

HECHOS El Ministerio Público Fiscal interpuso recurso de apelación contra la resolución que desestimó la denuncia por no constituir delito. Los impuestos y períodos objeto de denuncia fueron: Impuesto a las Ganancias períodos fiscales 2015 (\$2.548.176,40) y 2016 (\$414.931,27) e Impuesto al Valor Agregado período fiscal 2017 (\$669.033,64).

En sustento de la decisión correspondiente al Impuesto a las Ganancias período fiscal 2015 el Juzgado a quo expresó que si bien la contribuyente omitió presentar la DDJJ, el Organismo Recaudador ya tenía conocimiento de las ventas efectuadas a partir de los datos consignados por esa misma contribuyente en la Declaración Jurada del Impuesto al Valor Agregado, las cuales fueron presentadas en su gran mayoría previo a la fecha de presentación de aquella denunciada en autos.

El resto de los hechos fueron desestimados a raíz de la reforma introducida por la Ley N° 27.430 que elevó los pisos de punibilidad, considerando que dicho régimen resultaba aplicable al caso por resultar más benigno que el anterior.

Previo a resolver los tres magistrados coincidieron en que en realidad se trataba de un supuesto de rechazo de requerimiento fiscal de instrucción, por haberse dictado con posterioridad a expedirse el Ministerio Público en los términos del art. 188 del CPPN.

En lo que respecta al análisis de la retroactividad de la ley 27.430 como más benigna el agravio del Ministerio Público Fiscal se sustentaba en la Resolución de la PGN 18/18 por la cual se instruyó a los agentes fiscales a que se opongán a la aplicación del citado criterio.

En relación al Impuesto a las Ganancias período fiscal 2015 la Sra. Fiscal consideró que la contribuyente había omitido declarar en forma intempestiva su situación frente al tributo, cuando se encontraba obligada a ello en función del principio autodeclarativo que rige para el sistema tributario nacional, por lo que la falta de exteriorización de los hechos imponibles resultaba constitutiva de ardid en los términos del artículo 1ro de la ley penal tributaria.

La resolución por unanimidad fue confirmada en lo que respecta al Impuesto a las Ganancias período fiscal 2016, y revocada en lo que concierne al Impuesto al Valor Agregado período fiscal 2017; y fue revocado por mayoría en lo que respecta al Impuesto a las Ganancias período fiscal 2015.

#### DOCTRINA JURISPRUDENCIAL

Dres Hornos y Robiglio:

1.- Corresponde la aplicación del régimen instaurado por Ley N° 27.430 como más benigno por expresa imposición del artículo 2do del Código Penal y los Tratados Internacionales con jerarquía constitucional conforme el art. 75 inciso 22 de nuestra Carta Magna; toda vez que si bien las Condiciones Objetivas de Punibilidad no forman parte del aspecto objetivo, nada impide considerarlas a fin de evaluar qué ley resulta más beneficiosa para el imputado, en tanto el análisis debe hacerse con el cuerpo normativo en su totalidad incluyendo todas las circunstancias que hacen a la ejecución de la pena; cuestión que además fue analizada por Nuestro Máximo Tribunal en fallos 330: 4544 sin haber efectuado el Ministerio Público Fiscal aspectos que puedan conmovir la doctrina señalada.

2.- En tanto la denuncia por el Impuesto al Valor Agregado fue sustentada en una determinación de oficio de carácter parcial, sin considerar todos los períodos fiscales que hacen a la anualidad del monto que debe considerarse como evadido, la resolución que rechaza el requerimiento fiscal de instrucción deviene prematura; resultando necesario verificar la existencia de operaciones que puedan modificar el monto de la evasión en tanto no surge presentación de declaraciones juradas de las que se pueda advertir esa circunstancia –En este punto el voto del Dr Bonzón resultó coincidente-.

3.- Para habilitar la instrucción jurisdiccional no resulta necesario la certeza de la materialización del injusto sino que basta que aparezca como hipótesis de investigación, por lo que tomando como premisa la función del art. 193 del CPPN la afirmación de la

inexistencia de ardid implica alterar la secuencia lógica del proceso penal en cualquier delito.

4.- En un sistema autodeclarativo en el cual la autodeterminación tributaria es el principio general la presentación de declaraciones juradas por las que se declararon datos falsos y la omisión de presentación de declaraciones juradas, podría constituir un ardid idóneo a fin de engañar al Organismo Recaudador ocultando la realidad económica del contribuyente y la obligación de aquel de tributar.

5.- La circunstancia que la contribuyente haya presentado las declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado por los períodos mensuales del ejercicio anual involucrado en el Impuesto a las Ganancias, no permite descartar de plano la existencia de un ardid o una ocultación maliciosa en los términos del artículo 1ro de la Ley N° 27.430 pues no podría afirmarse que los ingresos calculados sobre la base de los conceptos computados en las declaraciones del Impuesto al Valor Agregado sean los únicos que la contribuyente haya debido considerar en la DDJJ del Impuesto a las Ganancias.

Dr Bonzón

1.- Si bien no corresponde la aplicación del principio de ley penal más benigna a las modificaciones introducidas a los umbrales de punibilidad por Ley N° 27.430 en tanto esa elevación no modificó la parte objetiva de la conducta; una reflexión sobre el tema producto de la orfandad de un criterio rector que ponga fin a la polémica – toda vez que la Corte Suprema no se ha pronunciado aún respecto del aumento establecido por el nuevo Régimen- sumado a la gran cantidad de legajos de apelación que merecen pronta resolución – en virtud de la garantía a ser juzgado en un plazo razonable- persuaden de la necesidad de adaptar una posición singular ante los magistrados que integran la Cámara Nacional en lo Penal Económico adhiriendo a su postura, provocando en caso de mantener un voto disidente un dispendio jurisdiccional y una demora en la solución de los casos en desmedro de los derechos de las partes.

2.- Tratándose de penas privativas de libertad, la evasión tributaria ocurre únicamente cuando media un ardid o engaño idóneo en el comportamiento del autor, susceptible de inducir a error al Organismo encargado de la recaudación. El comportamiento que la ley describe como declaración engañosa u ocultación maliciosa o cualquier otro ardid o engaño no puede entenderse incurrido por el

mero incumplimiento del deber de presentar la declaración jurada que el Organismo de recaudación puede igualmente exigir. La omisión no tiene tampoco idoneidad para evadir tributos puesto que en ese caso el Organismo de recaudación tiene facultad para proceder a determinar de oficio la materia imponible; encontrándose el contribuyente como consecuencia de ello obligado al pago correspondiente. Verificada esa circunstancia –omisión de presentar declaración jurada del impuesto a las ganancias -la AFIP estuvo en condiciones de conocer la cuantía del impuesto en cuestión mediante la lectura de la información contenida en las declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado presentadas, lo que además fue puntualizado por el Organismo al momento de interponer la denuncia.

**2)**

**VOCES: APROPIACIÓN INDEBIDA DE TRIBUTOS – AGENTE DE RETENCIÓN - DISPONIBILIDAD DE FONDOS – CANCELACIÓN DE FONDOS POSTERIOR – DELEGACIÓN DE TAREAS – RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS PERSONAS JURÍDICAS – PLANTEO DE INCONSTITUCIONALIDAD – EMBARGO**

**Legajo de apelación en causa FUSAP SRL Y OTROS S/24769 PE 5/9 Causa 1345/2018 CNPE Sala B 6/2020**

HECHOS: El juez a quo no hizo lugar al planteo de inconstitucionalidad y dictó el auto de procesamiento por considerar a los imputados coautores del delito de apropiación indebida de tributos por impuesto a las ganancias períodos mayo y junio de 2018 trabando embargo sobre los bienes de la persona jurídica y de cada uno de las personas físicas involucradas. La defensa interpuso recurso de apelación alegando error administrativo fundado en intercambios con el contador de la firma y falta de tipicidad por ausencia de ardid y en atención a la leve demora en depositar los fondos con la inclusión en un plan de facilidades de pago. Reiteró también la inconstitucionalidad del artículo 13 de la Ley 24.769.

La Sala B con el voto de los Dres. Hornos y Robiglio luego de dar por acreditada en autos la calidad de agente de retención, la ausencia de depósito de las sumas retenidas en el plazo legalmente establecido y la presentación de las declaraciones juradas donde constaba la retención confirmó el auto de procesamiento sobre la base de la siguiente DOCTRINA JURISPRUDENCIAL:

1.- De los resúmenes de movimiento de la cuenta corriente.... Se advierte que a la fecha legalmente establecida en los períodos analizados, se habría contado con fondos suficientes para cumplir con el mandato legal

2.- Los agentes de retención y los de percepción manejan en cumplimiento de un mandato legal fondos que no le son propios sino que pertenecen a los contribuyentes a quienes se les ha detraído el impuesto al efectuarles un pago o intervenir en un acto de tal naturaleza o se lo han cobrado juntamente con el precio del bien o servicio que comercian, lo que pone de resalto que el dinero retenido o percibido proviene del patrimonio del contribuyente que es quien estrictamente efectúa el pago y no del patrimonio del agente de retención o percepción que es quien desde el punto de vista técnico solo ingresa dicha suma en las cuentas del Fisco; circunstancia que implica reconocer la situación que esos agentes revisten en virtud de un mandato legalmente expreso que lo sujeta incluso a consecuencias de naturaleza patrimonial y legal en caso de incumplimiento. Los agentes así retienen o perciben esencialmente en interés del Fisco y cuando ingresan esos fondos dicha faz es imputada desde el punto de vista impositivo al contribuyente sin perjuicio de que lo libera de sus propias responsabilidades.

3.- No resulta verosímil que quienes se desempeñan como responsables de un ente ideal se mantengan ajenos a las cuestiones vinculadas a los tributos. La circunstancia que la empresa contara para el cumplimiento de sus obligaciones impositivas o contables con persona a cargo o un contador externo no implica per se la exclusión de responsabilidad de quien ostenta un cargo directivo.

4.- Como integrante del bien jurídico protegido por el Régimen Penal Tributario el interés patrimonial se concreta a través de la efectiva completa exacta y puntual recaudación de tributos exigibles en virtud de potestades que determinan cuanto como y donde corresponde realizar el pago o el ingreso esperado. Se protege un bien macrosocial y económico consistente en la hacienda pública, término con el cual se pretende identificar la actividad financiera que lleva adelante el Estado y que se constituye mediante la recaudación tributaria y el gasto público.

5.- La cuestión atinente a la responsabilidad penal de las personas jurídicas o de existencia ideal ha encontrado actualmente una inequívoca admisión por parte del legislador quien la ha

incorporado sostenida y progresivamente con relación a determinados delitos. La posibilidad de atribuir responsabilidad a la persona jurídica se asienta sobre la acreditación de la materialidad del hecho entendiéndose como tal no solo la consumación del ilícito de que se trate sino también la participación del sujeto individual y la constatación de la vinculación del mismo con el ente ideal. La circunstancia se encuentra acreditada así en la medida que los que ostentan el control y dirección del ente ideal no hayan tomado los recaudos útiles y eficaces para evitar que la estructura institucional y material de la empresa incurra en la omisión imputada.

6.- La declaración de inconstitucionalidad de una norma solo procede de manera excepcional y como último recurso, debiendo demostrarse además claramente de qué modo esa norma resulta contraria a la Constitución Nacional causándole gravamen.

7.- La circunstancia que los importes se hayan cancelado no obsta los embargos

### **3)**

#### **VOCES: SUSPENSIÓN DEL PROCESO PENAL A PRUEBA – INCONSTITUCIONALIDAD DEL ART. 19 DE LA LEY 26735 – PRINCIPIO DE IGUALDAD ANTE LA LEY – RECHAZO – FACULTADES LEGISLATIVAS AJENAS AL CONTROL JUDICIAL**

=

#### **Legajo de apelación en causa N° 635/2016 ASM S/24769 PE 5/9 CNPE Sala B 5/2020 Voto de la Dra Robiglio**

HECHOS: El a quo dictó auto de procesamiento al imputado como autor del delito de evasión en el impuesto a las ganancias período fiscal 2011, resolución que fue confirmada y por la cual el Ministerio Público Fiscal requirió la elevación a juicio. El imputado solicitó la suspensión del proceso penal a prueba previo planteo de inconstitucionalidad del art. 19 de la Ley ° 26.735 por entender que se vulneraba el principio de igualdad ante la ley ofreciendo una reparación del daño. El fiscal se opuso al planteo por entender que no existió un agravio concreto sustentado en el artículo 16 sino un desacuerdo con la previsión legislativa. En la audiencia por art. 293 la defensa sumó a sus agravios que la Ley 27.430 había derogado la Ley 26.735 a lo que el fiscal contestó que la derogación de la Ley 24.769 no suponía una derogación del art 76 bis del Código Penal y, que de considerarse así se violentaría el principio de legalidad. El juez de instrucción finalmente rechazó el planteo esgrimiendo que la norma no resultaba irrazonable, no afectaba la garantía de igualdad y obedecía a razones de política criminal ajenas al control

jurisdiccional. La defensa interpuso recurso de apelación reiterando sus argumentos y esgrimiendo que el juez a cargo había omitido pronunciarse respecto de la eventual derogación a la que había hecho referencia.

La Cámara con el voto de la Dra Robiglio rechazó en primer lugar el planteo de nulidad por falta de fundamentación, agregó que los jueces no están obligados a tratar todos los argumentos propuestos por las partes y que la declaración de inconstitucionalidad importa la última ratio. Confirmó finalmente la resolución sobre la base de la siguiente DOCTRINA:

1.- El fundamento del artículo 19 de la Ley N° 26.735 radica en que el legislador ha considerado por razones de política criminal que en principio resultan ajenas al control judicial que el beneficio de solicitud de suspensión del proceso a prueba no resulta aplicable respecto de delitos tributarios y aduaneros.

2.- La garantía de igualdad ante la ley no impide que el legislador contemple de forma diferente situaciones que considera distintas en tanto aquellas distinciones se apoyen en una base razonable o respondan a una finalidad económica o social y no sean arbitrarias, es decir que no obedezcan a propósitos de injusta persecución o indebido privilegio sino a una razón objetiva de diferenciación, aun cuando el fundamento pueda resultar opinable.

3.- Por la garantía de igualdad ante la ley no se exige que todos los imputados puedan acceder a los mismos beneficios sino que puedan acceder a idénticos beneficios aquellos que se encuentren en igualdad de condiciones y que en el caso de establecer alguna limitación para algunos ésta no resulte arbitraria sino que obedezca a una razón objetiva que de sustento a la diferenciación.

4.- Es facultad del Poder Legislativo – de la misma manera que aquella para establecer delitos- fijar los alcances y condiciones de otorgamiento de las situaciones excepcionales de renuncia a la persecución penal que consagra, no advirtiéndose que la exclusión de la probation para delito tributarios o aduaneros resulte irrazonable tal como sostiene la defensa.

5.- Aún en el caso de adoptarse la Ley N° 27.430 como más benigna y se prescindiera de lo establecido por el artículo 19 de la Ley N° 26.735 el pedido no puede prosperar toda vez que no se verifica la concurrencia de todos los requisitos que establece el artículo 76 bis.

#### **4)**

**VOCES: APROPIACIÓN INDEBIDA DE LOS RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL - ACOGIMIENTO LEY 27260 DE APORTES POR SEGURIDAD SOCIAL - ESCISIÓN DE HECHO ÚNICO - APORTES DE OBRA SOCIAL QUE NO SUPERAN LA CONDICIÓN OBJETIVA DE PUNIBILIDAD - SOBRESIMIENTO POR APLICACIÓN DE LEY PENAL MÁS BENIGNA**

**Incidente de Acogimiento Ley 27260 Causa 1548/2017 MEDICINA LABORAL P/SALUD Y OTROS S/24769 PE 9/18 CNPE Sala B 6/2020 Voto de los Dres Hornos y Robiglio**

HECHOS: Oportunamente el Juzgado de instrucción había rechazado la solicitud de suspensión de la causa pues si bien la parte correspondiente a los aportes de seguridad social se encontraban regularizados en el marco de la ley 27260, los relativos a los aportes de obra social habían sido cancelados extemporáneamente mediante pago bancario excluyéndose del beneficio establecido por la citada ley, y en el entendimiento que no correspondía escindir las obligaciones distintas que contribuyen al sostenimiento del Régimen Nacional de la Seguridad Social. Esa resolución fue revocada por la Sala B con fundamento en que los aportes correspondientes a los distintos subsistemas que componen el RNSS por un mismo período deben ser examinados en función de los distintos conceptos que lo integran, dado que ya se escinde el hecho único al permitirse la regularización sola de obligaciones relativas a recursos de la seguridad social.

Como consecuencia de ello el juzgado dictó un nuevo pronunciamiento por el cual resolvió que no se podía proceder por suspensión de la acción penal por apropiación indebida de recursos de la obra social dictando consecuentemente su sobreseimiento. La resolución fue apelada por el Ministerio Público Fiscal agraviándose que un hecho único no puede tratarse como dos hechos diferentes de modo de que uno y otro tengan distintas suerte en el marco del proceso en tanto que, de operarse la caducidad del plan de facilidades de pago el hecho volvería a tratarse como un suceso único que traería aparejado el riesgo de una eventual afectación del principio de ne bis in ídem atento haberse dictado el sobreseimiento respecto de los aportes de obra social. Con respecto a la aplicación del principio de ley penal más benigna se agravió en los términos de la Resolución de la PGN 18/18 observándose además que se estaban aplicando dos leyes por un mismo hecho.

**DOCTRINA JURISPRUDENCIAL:**

La Cámara no compartió el criterio de la posible afectación de garantías constitucionales pues por el artículo 9 de la Ley 24769 (hoy artículo 7 de la Ley 27430) se abarcan normativamente como un hecho único con relevancia penal a circunstancias fácticas disímiles y escindibles CONFIRMANDO la resolución tanto en lo que respecta a la suspensión de la acción penal –dado que no se verificaban supuestos de exclusión por aplicación del artículo 84 de la Ley 27269 – como en cuanto al sobreseimiento por tratarse de un supuesto de aplicación del principio de Ley Penal más benigna (27430). En ese sentido afirmó que no existen motivos para que las condiciones objetivas de punibilidad sean consideradas al momento de confrontar dos tipos penales para analizar la aplicación del citado principio, no diferenciándose al respecto sobre los elementos del tipo penal y los montos de punibilidad, debiéndose apreciar las leyes en su conjunto. Agregó que el tema relacionado con la aplicación del principio de ley penal más benigna ya había sido analizado por la CSJN en Fallos 330:4544 (precedente “Palero”)

**5)**

**VOCES: APROPACI3N INDEBIDA DE APORTES – EXCEPCI3N DE FALTA DE ACCI3N POR PAGO – ART3CULO 59 INCISO 6TO DEL C3DIGO PENAL – RECHAZO POR EXISTENCIA DE UN R3GIMEN ESPECIAL - ART3CULO 16 LEY 27430 RECHAZO POR SER UN SUPUESTO NO CONTEMPLADO EN LA NORMA – ART3CULO 16 LEY 24769 – ESPONTANEIDAD – AUSENCIA DE TOMA DE CONOCIMIENTO DE EJECUCIONES FISCALES INTIMACIONES ADMINISTRATIVAS Y DENUNCIA**

**Incidente de falta de acci3n en causa 719/2017 caratulada POLAN S.A. Y OTROS S/24769 PE 5/9 CNPE SALA B 5/2020 Voto de los Dres Hornos y Robiglio**

HECHOS En las presentes actuaciones se atribuye a la contribuyente la apropiaci3n indebida de aportes per3odos 10 a 12/2016 y 1 a 2/2017. Oportunamente se dict3 el procesamiento, resoluci3n que fue confirmada por la CNPE al tiempo que se declar3 la nulidad de la resoluci3n que rechaz3 la excepci3n de falta de acci3n por extinci3n de la acci3n penal. A la fecha el juzgado de instrucci3n dispuso no hacer lugar a la excepci3n de falta de acci3n por entender que el art. 59 inciso 6to no resultaba aplicable y, en lo que concierne al art3culo 16 que no se encontraba satisfecho el requisito de espontaneidad. El apelante sostuvo que el rechazo de

la aplicación del instituto establecido en el Código de fondo se encuentra errada ya que ninguna causal objetiva puede ser rechazada con sustento en la falta de reglamentación; en lo que concierne al artículo 16 sostuvo que el a quo omitió considerar la aplicación del art. 16 de la Ley 27430 pese a haberse cancelado en forma total las obligaciones denunciadas.

La Cámara revocó la sentencia apelada con la siguiente DOCTRINA JURISPRUDENCIAL:

1.- Que el artículo 59 inciso 6to del Código Penal puede tener aplicación con relación a aquellos delitos respecto de los cuales pueda haber una cancelación o reparación integral del perjuicio ocasionado, siempre y cuando no mediaren respecto de los mismos disposiciones de leyes especiales que contemplen preceptos que la hagan inaplicable por contrariar la regla genérica (art. 4º del Código Penal) como ser el artículo 16 de la Ley 24769.

2.- Que la incongruencia o falta de previsión no se presume en el legislador y es de destacar que al momento de dictarse la Ley 27.147 que incorporó el art. 59 inciso 6to al Código Penal se encontraba vigente el artículo 16, que no fue derogado. Corresponde entonces concluir que en materia de delitos de la ley penal tributaria el legislador pretendió mantener un régimen especial diferente, al contemplado por el artículo mencionado; pues en caso de haber querido que los para los delitos previstos por aquella ley rijan todas las disposiciones de extinción de la acción penal, le hubiere bastado con suprimir la norma diferenciada especial para dar lugar a la aplicación de aquellas. Además vale agregar que el régimen extintivo propio se mantuvo con otros requisitos en la Ley 27430.

3.- Que por otro lado no es posible la aplicación de la extinción por pago prevista en el actual régimen penal tributario toda vez que la apropiación indebida de recursos no configura uno de los supuestos expresamente previstos para ello.

4.- Que por último entonces corresponde analizar la posible aplicación del art. 16 de la Ley 24769 vigente al momento de los hechos; mediante la cual se introdujo una excusa absolutoria post delictual y se estableció que para hacerla operativa el sujeto obligado debía regularizar espontáneamente su situación dando cumplimiento a las obligaciones evadidas.

5.- Que una conducta se considera espontánea cuando la voluntariedad de la ejecución de la misma encuentra motivación en el impulso propio de quien la ejecuta, estableciéndose en la norma

en cuestión que existió espontaneidad en la medida que la regularización no se produzca a raíz de una inspección iniciada, una denuncia efectuada o una observación de la repartición fiscalizadora. Si bien estos términos no resultaron precisos se entiende que un acto resulta espontáneo cuando se acredita que con anterioridad a la regularización tomó conocimiento de alguna de las circunstancias enumeradas por la norma, es decir que no se trata del mero acontecimiento objetivo de cada una de ellas.

6.- Que el Fisco detalla que se canceló la totalidad de los montos denunciados, adjuntando también una nómina de deudas en gestión judicial sin traba de medidas cautelares como así también una deuda por apropiación indebida de aportes intimada administrativamente. Que por el informe producido no podría afirmarse que la contribuyente conocía la existencia de los juicios ejecutivos dado que no se indicó cuando las deudas en cuestión fueron intimadas judicialmente, independientemente de no haberse incluso trabado ninguna medida cautelar. Por otro lado, tampoco se aclaró de qué modo la deuda por aportes del régimen nacional de seguridad social fue intimada en el marco de la gestión administrativa referida. Que la fecha de inicio de esta causa tampoco puede considerarse como circunstancia idónea para descartar la espontaneidad pues el primer acto procesal a partir del cual resultaría posible establecer objetivamente el conocimiento de la radicación de la denuncia es la presentación del imputado, lo cual aconteció luego de haberse cancelado el monto de las sumas denunciadas en las presentes actuaciones.

**6)**

**VOCES: APROPIACIÓN INDEBIDA DE APORTES DEL RÉGIMEN NACIONAL DE SEGURIDAD SOCIAL – ARTÍCULO 9 LEY 24769 – RESOLUCIÓN DE LA SITUACIÓN PROCESAL – PARTICIPACIÓN EN EL HECHO PUNIBLE**

**Legajo de apelación en Causa CNPE 1068/2018 caratulada PREXEY SRL S/24769 Sala B Voto de los Dres. Robiglio y Hornos 5/2020**

HECHOS Por la resolución apelada se tuvo por acreditada la calidad de agente de retención de la firma involucrada, los empleados en relación de dependencia y las retenciones que surgían de las declaraciones juradas, que los montos superaban la condición objetiva de punibilidad, que no se habían efectuado los depósitos de los importes retenidos dentro del plazo de vencimiento establecido por la norma, y que en los períodos involucrados se

registraron saldos superiores a las obligaciones incumplidas correspondientes a las cuentas bancarias de la firma. Estos aspectos no fueron controvertidos por las partes que se limitaron a cuestionar –tanto el Ministerio Público Fiscal como la defensa de los imputados – la acreditación de la participación en los hechos investigados.

La Cámara entonces luego de declarar desierto el recurso de apelación en un caso de presentación extemporánea del recurso se expidió en primer lugar recordando que el auto de sobreseimiento requiere necesaria certeza por cuanto se desvincula a una persona definitivamente del proceso. A continuación los magistrados resaltaron los aspectos tenidos en cuenta para acreditar la participación en los hechos investigados:

1.- Como gerentes de la sociedad dirigían su funcionamiento, las asambleas de ejercicio y la reunión de socios; además administraban la clave fiscal, en algunos casos participaban de esas reuniones, firmaban las actas de reunión y los balances de la sociedad

2.- No se puede sostener que los imputados no tuvieron capacidad individual de acción porque no tuvieran la firma autorizada para disponer de los fondos que la sociedad tenía en las cuentas bancarias de su propiedad.

3.- No solo ocuparon los cargos de gerente sino que en los períodos en cuestión los nombrados obtuvieron ganancias como accionistas, circunstancia que permite concluir que se beneficiaron con la maniobra investigada

Como consecuencia de ello sostuvieron que los sobreseimientos parciales dictados no se ajustaban a derecho ni a las constancias de la causa y resultaban al menos prematuros. Asimismo manifestó que por la circunstancia que resten medidas probatorias pendientes de producción, no puede soslayarse las conclusiones a las que se arribó para dictar el procesamiento que constituye por lo demás una resolución de neto corte provisional.

**Z)**

**VOCES: PRESCRIPCIÓN - RECHAZO - APELACIÓN - ADECUACIÓN TÍPICA - DELITO MÁS SEVERAMENTE PENADO**

**- MOMENTO CONSUMATIVO – ACTOS INTERRUPTIVOS DEL CURSO DE LA PRESCRIPCIÓN –**

**Incidente de prescripción de la acción penal de JGG en la Causa Nro. 1722/2014 caratulada AVICOLA VAGUES S.A. S/24769 PE 10/19 CNPE Sala B 5/2020 Dres Hornos Robiglio**

HECHOS En la causa se dispuso oportunamente el sobreseimiento del imputado con relación al pago del impuesto a las ganancias ejercicio fiscal 2010 por aplicación del artículo 54 de la Ley Nro. 27260, resolución que se encuentra firme. Al tiempo se dispuso reanudar la acción penal respecto del nombrado con relación a la presunta evasión del impuesto al valor agregado oportunamente suspendida en virtud de la norma citada. La solicitud de prescripción de este hecho fue rechazada y el recurso de apelación presentado se fundó: en que el hecho de que se trata no tiene adecuación típica en el artículo 2do inciso a) de la ley penal tributaria, y en que corresponde computar el plazo de prescripción desde la fecha informada por el Organismo Recaudador como fecha de vencimiento y pago; agregó además que la convocatoria a prestar declaración indagatoria no tiene efecto interruptivo en tanto en otro incidente que corre agregado por cuerda se planteó su nulidad. La Cámara confirmó el rechazo sobre la base de los siguientes argumentos:

- 1.- Para establecer el término de prescripción de la acción penal en un proceso debe estarse a la pena del delito más severamente sancionado de los atribuibles al imputado y a la posible calificación más gravosa que razonablemente pueda corresponder a aquel hecho
- 2.- Que por aplicación del principio de ley penal más benigna corresponde al caso el artículo 1º de la Ley Nro. 27430 no pudiendo estimarse de aplicación el artículo 2do inciso d) toda vez que el perjuicio generado por la utilización de facturas apócrifas ha ascendido a un monto inferior al establecido en esa norma como condición objetiva de punibilidad.
- 3.- Que no existe controversia en cuanto a que el inicio del plazo para la extinción de la acción penal por prescripción comienza a la medianoche del día en el cual opera el vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada y el pago del monto correspondiente al último período mensual de ese ejercicio.
- 4.- Que la diferencia se origina en la información proporcionada erróneamente por el Organismo recaudador lo que se advierte

manifiestamente equivocada, en el entendimiento que no podría nunca pretenderse la declaración de débitos y créditos correspondientes a las operaciones imputables a un ejercicio con anterioridad a su finalización.

6.- Que por lo tanto desde la fecha en la cual habría acaecido el hecho de evasión penal tributaria hasta la fecha en la que se convocó a prestar declaración indagatoria por aquel hecho y desde este último hasta la actualidad no ha transcurrido el plazo de 6 años que surge de la correlación entre lo que dispone el artículo 62 inciso 2do del Código Penal y 1º del Régimen Penal Tributario.

7.- Que con relación a la nulidad de la convocatoria a prestar declaración indagatoria debe estarse a lo resuelto en el incidente de nulidad correspondiente.

**8)**

**VOCES: SIMULACIÓN DOLOSA DE PAGO – ARTÍCULO 11 LEY 24769 – CANCELACIÓN MEDIANTE COMPENSACIÓN – RECHAZO DEL REQUERIMIENTO FISCAL DE INSTRUCCIÓN – PRINCIPIO DE LEGALIDAD – INTERPRETACIÓN DE LA LEY – RECHAZO DEL RECURSO DEL MINISTERIO PÚBLICO FISCAL**  
**CDSS S/Infracción Ley 24.769 PE 2/4 Expte 1039/2019 CNPE Sala B 5/2020 Voto de los Dres Hornos y Robiglio**

HECHOS El a quo desestimó la denuncia por no constituir delito la presentación de la AFIP DGI a fin de que se investigue la conducta realizada por la contribuyente, la cual habría simulado dolosamente saldos a favor inexistentes a los fines de abstraerse al pago del capital adeudado en concepto de IVA 2016 mediante dos solicitudes de compensación presentadas en el ejercicio. El a quo a fin de resolver como lo hizo entendió que no podía encuadrarse el hecho denunciado en un supuesto de simulación dolosa de pago en los términos del artículo 11 de la Ley 24.769 dado que se pretendieron extinguir obligaciones mediante la presentación de solicitudes de compensación, las cuales si bien constituyen un medio de cancelación de obligaciones no puede asimilarse al pago tal como lo exige la normativa. Asimismo indicó que tampoco encuadraba en las previsiones del artículo 1ro concluyendo en la desestimación.

El Ministerio Público Fiscal en su recurso sostuvo que dentro de la figura del artículo 11 de la Ley 24769 aplicable al momento de los hechos, se encontraban comprendidas también las conductas por

las cuales se simula la cancelación de una obligación mediante cualquier ardid o engaño como lo sería también el caso de la compensación de la obligación utilizando como se imputa un falso saldo a favor del contribuyente y, que tanto el pago como la compensación, son medios aptos para cancelar obligaciones tributarias debidas al Fisco Nacional incluidos en un concepto amplio de pago propio del derecho tributario.

La Sala aclaró en primer lugar que la resolución se trataba en rigor de verdad de un rechazo de requerimiento fiscal de instrucción. Luego entonces confirmó la resolución con los siguientes fundamentos:

1.- Que por el artículo 11 de la Ley 24.769 se sancionan las simulaciones que recaen sobre el pago de las obligaciones tributarias entre otros conceptos, y la posibilidad de atribuir a la expresión que el legislador empleó para identificar aquel elemento normativo y central del tipo penal un alcance genérico que abarque tanto el pago en el sentido específico del concepto como otras posibles formas de extinción de las obligaciones soslayando la técnica empleada por el ordenamiento jurídico restante (por ejemplo el modo por el cual se definen y se regulan el pago y la compensación por los artículos 865, 921 y ccs del CC y C y por los artículos 20, 23, 25 y 28 de la Ley 11.683) en principio, y como regla general, no podría ser admitida sin menoscabo del principio de legalidad en materia penal.

2.- Además, sin soslayar la diferente naturaleza entre los procedimientos propios de la ejecución fiscal y el proceso penal debe recordarse que en sentido similar a lo expresado por el considerando anterior respecto del pago y la compensación como supuestos diferentes de extinción de las obligaciones tributarias la CSJN ha negado la posibilidad de asimilar ambos conceptos a pesar de encontrarse regulados en el mismo capítulo IV de la ley 11683 al momento de examinar la admisibilidad de una excepción en el marco de un juicio de ejecución fiscal (Fallos 321:2103 323:795).

La Cámara por último hizo alusión al principio de legalidad en materia penal, recordando palabras de nuestro Máximo Tribunal en el sentido que en los métodos de interpretación de la ley la primera regla consiste en respetar la voluntad del legislador a cuyo fin cabe estar a las palabras que ha utilizado, siendo deber de los jueces dar pleno efecto a las normas vigentes sin sustituir al legislador ni juzgar sobre el acierto error o conveniencia de las disposiciones adoptadas por aquél en ejercicio de sus propias funciones.

En consecuencia rechazó el recurso de apelación interpuesto por el Ministerio Público Fiscal dejando a salvo que la resolución solo hacía cosa juzgada formal pudiendo replantearse la cuestión en otra instancia con más elementos.

9)

**VOCES: LEY 27260 – SUSPENSIÓN DE LA ACCIÓN PENAL POR REGULARIZACIÓN DE LA PERSONA JURÍDICA EN LOS TÉRMINOS DEL ART. 54 – SOBRESEIMIENTO POSTERIOR EN RELACIÓN A OTRO IMPUTADO – NULIDAD DE TODOS LOS ACTOS POSTERIORES A LA SUSPENSIÓN – INSUBSISTENCIA DE LA AUTONOMÍA DE LA ACCION PENAL**

**Energy Group SRL y Otros s/24769 Denunciante META ISAAC Y OTROS CFed San Martín Sala I 7/2020**

HECHOS: Llegan las actuaciones a la alzada con motivo del recurso de apelación interpuesto por el Ministerio Público Fiscal contra la resolución que sobreseyó a un imputado fundado en el carácter prematuro de la resolución.

El objeto procesal consistía en la evasión en el impuesto a las ganancias períodos fiscales 2008 y 2012 y evasión previsional períodos 1/2010 y 3/2016

Oportunamente se había dispuesto la suspensión de la acción penal en función del acogimiento de la contribuyente en los términos del art. 54 de la ley 27260. Con posterioridad se imputó en la causa al posible dueño de la firma continuándose su investigación en el entendimiento que no se había acogido a los beneficios de la citada ley.

DOCTRINA: Del análisis de las actuaciones se verifica un obstáculo que afecta la validez de la decisión que se cuestiona como así también de los actos procesales practicados por el magistrado instructor tras suspender el curso de la acción penal con motivo del planteo promovido oportunamente por el apoderado de la contribuyente. La ley 27260 contempla la regularización de las obligaciones y también todos los efectos que aquella derrama sobre las acciones penales en curso. Al tratarse de una persona jurídica la pretensión penal se dirige a los socios administradores y quienes ostenten cargos equivalentes; motivo por el cual verificados los requisitos para la habilitación del beneficio se suspende el curso de la acción penal y se interrumpe la prescripción trasladando dichas consecuencias a todos los responsables de la firma tengan o no un vínculo formal con el órgano. La suspensión de la acción penal respecto de la contribuyente consentida por el Fisco y el MPF torna

improcedente toda actividad persecutoria a desarrollar en torno a los hechos aquí pesquisados ante la interrupción de la potestad punitiva estatal. El principio de oficialidad de la acción penal pública se encuentra íntimamente ligado al principio de legalidad, que requiere el obligatorio ejercicio de la acción penal. La excepción a ese ejercicio se establece mediante métodos de disponibilidad de la acción por razones político-criminales. Los efectos del acogimiento de la persona jurídica por estricta aplicación del artículo 13 de la ley penal tributaria han de hacerse extensivos a todos los que en definitiva, bajo las reglas de la autoría, hayan contribuido al quehacer delictivo aun cuando carezcan de una vinculación formal en la estructura societaria de la contribuyente. En otros términos no debe limitarse la suspensión a quienes exterioricen el acto lesivo en nombre de la sociedad sino a todos los que intervinieren por acción o colaboración. Ante el mandato legal no subsiste una autonomía de la acción penal que autorice a la persecución selectiva en torno a posibles autores o partícipes tal como se propició oportunamente en estas actuaciones. Surge palmariamente entonces la nulidad de todos los actos dispuestos con posterioridad a la decisión de suspender la acción penal lo que así se declara.

**10)**

**VOCES: EXCEPCIÓN DE FALTA DE ACCIÓN POR ATIPICIDAD MANIFIESTA - RECHAZO - RECURSO DE APELACIÓN - LITERALIDAD DE LAS NORMAS - AUSENCIA DE CUESTIONES DE HECHO Y PRUEBA - PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y RESERVA DE LEY - DESGASTE JURISDICCIONAL - DICTÁMENES DE LA DIRECCIÓN DE ASESORÍA LEGAL NO VINCULANTES AL PODER JUDICIAL**

**Inc. de falta de acción en autos BANCO SANTANDER RIO SA S/24769 PE 5/9 Causa Nro. 928/2019 CNPE Sala B- Voto de los Dres. Hornos y Robiglio**

HECHOS La defensa de los imputados interpuso excepción de falta de acción por atipicidad manifiesta. El a quo la rechazó por entender que la "manifiesta atipicidad" debe surgir de las constancias acreditadas de la causa y no de la disímil valoración que efectúa la defensa en relación a los hechos y que deben ser tratadas en la resolución de fondo. La evasión habría consistido en la omisión de ingreso de los importes correspondientes al impuesto a la Emergencia a los Premios de Determinados Juegos de Sorteos y Concursos Deportivos omitiendo informar la situación fiscal imputada por el artículo 2do de la Ley 20630 evadiendo

consecuentemente el impuesto. La Administración Federal de Ingresos Públicos en la determinación de oficio hizo hincapié en la metodología empleada para la asignación de premios, en la normativa expresa y en la existencia de Dictámenes de la Dirección de Asesoría Legal

DOCTRINA:

La Cámara en un primer análisis deja en claro el principio general en cuanto a este tipo de excepciones y su aplicación restrictiva, para luego REVOCAR la resolución apelada sobre la base de las siguientes consideraciones:

1.- De la descripción del procedimiento para la entrega de premios y de la normativa en cuestión surge con clara evidencia que los hechos denunciados no se adecúan a los hechos imponibles encuadrados en la norma y consecuentemente en los términos del artículo 1ro de la Ley Penal Tributaria, por lo que su atipicidad es manifiesta.

2.- En el caso no se encuentran en crisis cuestiones de hecho y prueba o de carácter subjetivo sino que de conformidad con lo expresado por la presente los hechos por lo que se formuló la denuncia carecen, manifiestamente, de la característica de sujeción exclusiva al azar que los tornaría alcanzados por el tributo establecido en el artículo 1ro de la ley 20630; por lo que no se verifica uno de los presupuestos para realizar el encuadre posible de aquellas conductas en alguno de los tipos del RPT

3.- Cuando resulta comprobado manifiestamente que no se verifican en el caso concreto los extremos que pueden constituir en delictiva una conducta determinada resulta inoficioso continuar con el proceso para reunir pruebas que no tendrán aptitud para modificar la situación descripta, y producirán un desgaste jurisdiccional innecesario y una actuación del Órgano Jurisdiccional contrario al principio de legalidad

4.- Las circunstancias enunciadas se desprenden ya desde el escrito promotor de la denuncia

5.- No resultan vinculantes para el Tribunal las conclusiones a las que haya arribado el Organismo por los dictámenes de la Dirección de Asesoría Legal pues por ellas resulta imposible cercenar las facultades otorgadas al Poder Judicial de la Nación por mandato constitucional