

Selección de jurisprudencia penal tributaria sumariada

Por María Lujan Rodríguez Oliva

1. CFED DE CÓRDOBA SALA B FCB 10775/2019/CA1 8/2/2021 "FAUSTINI JORGE ARIEL"**ACOGIMIENTO A PLAN DE FACILIDADES DE PAGO VIGENTE - SUSPENSIÓN DE LA ACCIÓN PENAL POR ART. 16 LEY 27430 HASTA LA CANCELACIÓN TOTAL DE LA DEUDA - DOCTRINA BAKCHELLIAN - RECURSO DE APELACIÓN INTERPUESTO POR EL MPF - REVOCATORIA - VOTO DE LA MINORÍA QUE APLICA DE OFICIO LA LEY 27562**

HECHOS: El a quo dispuso la suspensión de la acción penal al informar la AFIP que la contribuyente se acogió a un plan de facilidades de pago sobre la base de la RG 3827/2016, antes del acto de indagatoria por el que se le atribuyó el hecho, encontrándose el mismo vigente. Lo hizo sobre la base del art. 16 del RPT aplicando el precedente BAKCHELLIAN de la CSJN. El Fiscal interpuso recurso de apelación sobre la base de los siguientes agravios: en primer lugar sostuvo que la norma no se encontraba vigente a la época de los hechos, a lo que agregó que no se tuvieron en cuenta los elementos aportados para el dictado de un procesamiento, que no existía en la resolución un razonamiento válido, que el beneficio del artículo 16 no podía prosperar dado que no se habían observado las exigencias allí previstas, que el precedente BAKCHELLIAN no era aplicable dado que aquel supuesto trataba de presentaciones espontáneas, que la Disposición 192 no contemplaba el pago en cuotas y que convalidar esa posibilidad implicaría aceptar comportamientos especulativos.

JURISPRUDENCIA: El Dr. Abel SANCHEZ TORRES que lideró el acuerdo entendió que el artículo 16 se refería a la aceptación y cancelación total de las obligaciones evadidas, aprovechadas o

percibidas indebidamente con sus accesorios hasta los 30 días hábiles posteriores a la indagatoria y por única vez. En ese análisis y apelando al precedente SIGRA de la CSJN entendió que la norma no resultaba aplicable al caso en tanto no prevé tal situación con la mera aceptación de un plan de facilidades de pago. No obstante ello, consideró la vigencia de la Ley 27541 que estableció un plan de regularización en la medida que se cumplan determinadas condiciones como revestir el carácter de PYME, tratándose de una amnistía fiscal que aceptaba la suspensión de la acción mientras se cumpla el plan de facilidades. Sostuvo en ese sentido que la ley en este caso puntual resultaba arbitraria por considerar su aplicación sobre determinadas personas y no sobre hechos, vulnerando los principios de igualdad y razonabilidad –citando a doctrina de Corte, y de los Dres. Bertazza y Semachowicz-. Sumó a su análisis la ampliación dispuesta por Ley 27562 debiéndose evaluar por parte del a quo –con el fin de garantizar la doble instancia- si resultaba aplicable al sub lite. El Dr. LUIS RUEDA coincidió en cuanto a la inaplicabilidad del art. 16 pero consideró que no podía aplicarse la Ley 27541 de oficio en la medida que ello estaba condicionado al requerimiento del propio interesado, no pudiendo ser aplicado de oficio por la justicia salvo en lo que respecta a las obligaciones formales susceptibles de cumplimiento posterior. NAVARRO adhirió a la postura de este magistrado por lo que POR MAYORÍA se revocó la resolución apelada debiéndose proseguir con la instrucción de la acción penal.

BREVE COMENTARIO: Casi la totalidad de la doctrina y la jurisprudencia coinciden en que el artículo 16 no puede aplicarse si no se encuentran canceladas en su totalidad las sumas presuntamente evadidas incluso con sus intereses. Resulta llamativa la pretendida aplicación de oficio de una amnistía en el voto del Dr. SANCHEZ TORRES; aunque esto ya se había analizado con el artículo 16 pero en la medida que se puede usufructuar por única vez. La Cámara de Córdoba ya se había

pronunciado respecto de una supuesta desigualdad en la Ley 27541 que se subsanó con el dictado de la Ley 27.562 en el fuero Contencioso Administrativo.

2.CCAdm FEDERAL SALA III EDESA C/DGI S/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO 3/2021

TRATAMIENTO DE FONDOS RECIBIDOS POR EDESA DE LA PROVINCIA DE SALTA PARA LA REALIZACIÓN DE OBRAS – DESESTIMACIÓN DE LA DENUNCIA PENAL – PRONUNCIAMIENTO DEL TFN QUE APLICA EL ART. 20 DEL RPT – POSIBLE ESCÁNDALO JURÍDICO EN CASO DE SENTENCIAS CONTRADICTORIAS – SE DESESTIMA EL RECURSO DEL FISCO DEL ART. 86 b)

HECHOS: El TFN decidió revocar las determinaciones de oficio. Preciso que el ajuste consistió en el tratamiento a dispensar a los fondos otorgados a EDESA S.A. por parte del Poder Ejecutivo de Salta en el marco de un contrato de concesión de servicio público celebrado oportunamente. Destacó que el 10/06/2003 se dictó sentencia penal en la causa IBARGUREN M.A. Y OTROS S/24769 JUZGADO FEDERAL DE SALTA donde se resolvió desestimar la denuncia penal efectuada por AFIP contra EDESA por la presunta comisión del delito de evasión en el impuesto a las ganancias. Allí se habría verificado a través de una pericia contable que las obras construidas por la empresa con los fondos percibidos era una entrega a título gratuito resultante del acuerdo firmado, sin que exista incremento patrimonial de parte de la concesionaria. Afirmó que la conclusión adoptada por el juez penal es clara resultando aplicable el art. 20 del RPT. La AFIP interpuso recurso de apelación. Alegó falta de fundamentación y que no compartía el criterio esbozado por el juez penal. Sostuvo además que el fuero es incompetente para resolver respecto de la exigibilidad del tributo por cuanto excede

el ámbito de su competencia, y que lo resuelto en sede penal no afecta directa o indirectamente la validez de las determinaciones de oficio. Desecha la idea de identidad de hechos en el sentido que en ese ámbito se debate la aplicación del Régimen Penal Tributario y en el otro la procedencia o no del impuesto. Agregó que en el ámbito tributario rigen normas específicas y que el hecho puede no constituir delito desde la perspectiva penal tributaria sin que ello afecte la pretensión del fisco respecto del tributo reclamado. Hace mérito del voto en disidencia de la sentencia apelada en cuanto a que es distinto el hecho propiamente dicho, de su valoración y que la cuestión a resolver queda circunscripta al tratamiento impositivo que corresponde otorgar a los fondos recibidos transformados en obras. Sostiene que no se encuentra en debate el incremento patrimonial sino el carácter gratuito –postura de EDESA- u oneroso –postura del Fisco- de los fondos recibidos, como así también que el sinnúmero de prestaciones que derivan del contrato firmado no revisten el carácter de gratuitas.

JURISPRUDENCIA: La Cámara luego de recordar el carácter limitado del recurso del art. 86 incisos b) de la ley 11683 sostuvo que el escrito del Fisco no cumplía con los requisitos del art. 265 del CPCCN que impone la carga específica de fundamentación del recurso. Sin desmedro de ello agregó que no se advertían vicios en la resolución del TFN desde que en la causa penal se habían debatido las mismas circunstancias que en ese expediente, esto es, el tratamiento de los fondos recibidos a la luz del art. 20 inciso u de la Ley 20628. Que así se ha hecho aplicación del art. 20 del RPT ante la firmeza de una causa penal evitando en caso de resolver de forma diferente un pronunciamiento contradictorio. Destacó que la existencia de dos pronunciamientos judiciales en relación a los mismos componentes fácticos conllevaría a un verdadero escándalo jurídico a poco que se repare que el segundo de ellos se dictó 16 años después (in re PROC IND LAMINADOS ARG. S.A. Causa 9200/2004 del 13/10/2006 de esa misma Sala). No obstante,

concluyó diciendo, que la regla no era aplicable en casos resueltos en forma ajena a “hechos comunes” como ser los casos de desistimiento de la denuncia o prescripción). SE RECHAZÓ EL RECURSO DEL FISCO NACIONAL

BREVE COMENTARIO: Párrafo aparte del episodio que ambas sentencias se hayan dictado con 16 años de diferencia, es sabido el temido escándalo jurídico que puede desprenderse del paralelismo de vías, aun cuando suele observarse en muy contados casos. Resulta sumamente importante aclarar que la imposibilidad del Fisco de apartarse de la “declaración de hechos en sede penal” en realidad solo es respecto de la aplicación de la sanción, pero no de la discusión respecto del delito cometido; no obstante, lo cual resulta procedente que lo resuelto en una sede sea al menos considerado o tenido en cuenta en la otra al menos en materia probatoria, más aún si uno de los precedentes adquiere firmeza. Resulta sumamente importante la distinción que realiza el Dr. Martín en el voto en minoría – se adjunta para su observación el Fallo del TFN- entre hechos y valoración jurídica. La idea que el juez penal solo ingresa en el análisis de la comisión del delito ya está hace tiempo superada en la medida que –salvo otras causales de finalización que no son declaraciones de hechos- ingresa en el análisis del hecho imponible en su faz no solo subjetiva sino objetiva.

3. TORAL DE BAHÍA BLANCA FBB 12000018/TO1/37 “PIPKIN JUAN S/INCIDENTE ACOGIMIENTO AL RÉGIMEN PREVISTO POR LEY 27541” 25/11/2020

ASOCIACIÓN ILÍCITA FISCAL – SOLICITUD DE ACOGIMIENTO AL RÉGIMEN PREVISTO EN LA LEY 27541 – DENEGATORIA – DELITO AUTÓNOMO – BIEN JURÍDICO TUTELADO – AUSENCIA DE OBLIGACIÓN SUSCEPTIBLE DE SER CANCELADA

HECHOS: El defensor del imputado en autos requirió la suspensión de la acción penal tributaria en orden al delito de

asociación ilícita fiscal en función de lo establecido por el artículo 10 de la Ley 27.541 reformada por Ley 27.562 y, una vez cumplidos los pagos correspondientes la extinción consecuente. Señaló que la norma no contempla como supuesto de exclusión subjetiva los casos de asociación ilícita fiscal por lo cual no corresponde al tribunal hacer una distinción donde el legislador no la hace. Para ello, requirió que se oficie a la AFIP con carácter de urgente a fin que realice la liquidación de las supuestas sumas adeudadas que pudiesen corresponder por las maniobras que se le endilgan. El Ministerio Público Fiscal se opuso. En lo sustancial sostuvo que la petición debía ser realizada en sede administrativa. Agregó que el imputado y sus consortes fueron acusados por el artículo 15 inciso c) que es un delito autónomo que no debe confundirse con los delitos que se puedan cometer en el marco de una asociación. Sostuvo que mal puede aplicarse el beneficio solicitado en un caso en el cual la imputación no se vincula a una obligación tributaria sino a la conformación de una asociación destinada a cometer delitos. Por último, agregó que ese Tribunal ya había resuelto con anterioridad en sentido similar, respecto de otro régimen de regularización.

JURISPRUDENCIA: El Tribunal sostuvo para denegar la solicitud que el acogimiento que regula la Ley 27.541 necesariamente presupone como previo una obligación tributaria susceptible de ser cancelada, extremo que no solo no se verificaba, sino que precisamente las características de la imputación que se formulaba en autos tornaban irrelevante dicha circunstancia. Resaltó la autonomía del delito con independencia que el miembro tome o no parte en la ejecución de algún delito fiscal de la asociación que se constituye en forma independiente. Resaltó que el bien jurídico se encuentra dirigido a tutelar la hacienda pública como parte del orden público general cuya tranquilidad o estabilidad puede ser gravemente afectada. Agregó que lo expuesto resultaba acorde a lo resuelto por la Sala IV de la CFCP en autos SZCZECH Néstor I. del 14/12/2017 que, si bien se relacionaba con el delito de

simulación dolosa de pago, resultaba plenamente aplicable al caso, toda vez que los regímenes de regularización no alcanzaban a todos los delitos sino a aquellos que se encuentran vinculados a una obligación susceptible de ser cancelada mediante pago. SE DENEGÓ EL BENEFICIO SOLICITADO.

BREVE COMENTARIO: La autonomía del delito de asociación ilícita respecto de aquellos que pueden ser cometidos por la asociación –o aquellos que conforme la redacción anterior del art. 15 la asociación ayudaba a cometer- es aceptada casi en forma unánime; no así la imposibilidad de acceder a los beneficios de una amnistía por vulnerar el principio de igualdad. Resulta importante aclarar que el precedente SZCZECH tiene votos divididos en el sentido que unos aceptan la suspensión y eventual extinción de la acción en caso que se impute una simulación dolosa de pago y otros no.

4.T ORAL FEDERAL DE BAHÍA BLANCA FBB 3295/2014/TO1 LEMOS CHRISTIAN Ricardo y Otro S/EVASIÓN TRIBUTARIA E INSOLVENCIA FISCAL FRAUDULENTA 25/11/2020

EVASIÓN E INSOLVENCIA FISCAL FRAUDULENTA – ACOGIMIENTO A LOS REGÍMENES ESTABLECIDOS EN LAS LEYES 27260 Y 27541 – INCLUSIÓN TOTAL – NUEVO SUPUESTO DE REGULARIZACIÓN – PLANTEO SUBSIDIARIO DEL ART. 59 INCISO 6TO – SUSPENSIÓN DE LA ACCIÓN PENAL

HECHOS: El defensor particular de los imputados denunció el acogimiento de la firma SOMEL S.A. al régimen de regularización impositivo y previsional contemplado en la Ley 27541 (c. 27562) respecto de las sumas adeudadas y vinculadas a la imputación por el delito de insolvencia fiscal fraudulenta; y en consecuencia solicitó la suspensión de la acción penal en los términos del art. 10 de la citada ley. Destacó que las deudas incluidas en esta oportunidad complementaban las ya regularizadas mediante la Ley 27260 que, a diferencia de este supuesto no incluía tal

posibilidad. En ese sentido remarcó la actual redacción del mencionado artículo que estableció: "...El acogimiento al presente régimen producirá la suspensión de las acciones penales tributarias y aduaneras en curso y la interrupción de la prescripción penal respecto de los autores o las autoras y los partícipes o las partícipes del presunto delito vinculado a las obligaciones respectivas...", habiendo sido claro y evidente en la medida que no exigía ya una "relación directa" sino su "vinculación". Subsidiariamente solicitó la extinción de la acción penal por el art. 59 inciso 6to en el entendimiento que se había incorporado la totalidad de la deuda.

El Ministerio Público Fiscal aceptó la posibilidad de suspender la acción penal al igual que la parte querellante. La AFIP DGI agregó en punto al planteo subsidiario, en primer lugar, que la Ley 27541 establecía un régimen especial y en segundo, que esa discusión recién podría plantearse cuando exista una "cancelación" y no una "inclusión" total de la deuda.

JURISPRUDENCIA: El Tribunal luego detalló el devenir de las actuaciones y las características puntuales establecidas en la Ley 27.541 /27.562 junto con los efectos de su adhesión, e hizo especial hincapié en su artículo 10 en cuanto establece: "...el presunto delito vinculado a las obligaciones respectivas..." en diferencia al art. 54 de la Ley 27.260. Puntualizó que oportunamente había propiciado el tribunal el rechazo de la suspensión y eventual extinción de la acción en tanto en aquella norma para acceder a ese beneficio debían regularizarse las obligaciones que constituían el objeto principal de la causa en trámite vinculada directamente a la obligación tributaria incumplida. No obstante ello, destacó que el acogimiento debía abarcar la regularización de la totalidad de las sumas adeudadas al Fisco como consecuencia del estado de insolvencia; y en ese sentido cabía mencionar que la querrela apuntó a que existía un saldo insoluto de \$ 980 relacionado a la multa de Impuesto a las Ganancias no regularizado, pero cancelado finalmente el

26/11/2020. Concluyó entonces teniendo en cuenta la conformidad de ambas partes acusadoras que se imponía la suspensión de la acción penal e interrupción de la prescripción. En lo que respecta al planteo subsidiario se pronunció en el mismo sentido que la querrela, es decir que esa cuestión recién podía discutirse cuando la deuda se encuentre totalmente cancelada.

OBITER DICTUM y en punto a la insistencia de la defensa en cuanto a que los imputados siempre "fueron solventes" especificó que el delito de insolvencia fiscal fraudulenta no supone a un "verdadero insolvente" en punto a alguien que no tiene capacidad para abonar sus deudas sino, en la situación de alguien que se coloca en ese estado para evitar cumplir con los créditos que el Estado legítimamente esperaba. Agregó por último que esa postura resultaba también contradictoria con la apertura de Concurso Preventivo de la firma. SE DECLARÓ LA SUSPENSIÓN DE LA ACCIÓN PENAL

BREVE COMENTARIO: No se comparte la idea que la mención que hace el artículo 10 de la Ley 27.562 respecto del presunto delito vinculado a las obligaciones respectivas – no obstante que no se encontraba en el artículo 54 de la Ley 27.260- se encuentre dirigido a delitos que no cuentan con una obligación susceptible de ser cancelada o regularizada. Se impone relacionar este precedente con el mencionado en el punto 3 del mismo tribunal en cuanto a la diferente interpretación con respecto a dos delitos fiscales comunes o la eventual asociación ilícita, aun cuando el Tribunal aclara que la situación de la insolvencia fiscal fraudulenta es particular por tener obligaciones que el Fisco ha dejado de percibir producto del estado de insolvencia generado ante el conocimiento de un procedimiento tendiente a determinar la deuda o aplicar sanciones. Es claro que para acogerse a los beneficios del art. 59 inciso 6 –más allá de su discusión respecto de si procede teniendo en cuenta no la especialidad de las amnistías sino del art. 16- solo podría ser

aplicado como toda extinción de la acción penal en la medida que las obligaciones se hayan cancelado totalmente.

5.CFCP SALA I FSM 64028915/2013/TO1/3 "IRIGOYEN HIPOLITO ESTEBAN S/ RECURSO DE CASACIÓN" 22/2/2021 - DRES PETRONE FIGUEROA Y BARROTAOVEÑA

RESOLUCIÓN QUE APLICA LA LEY PENAL MÁS BENIGNA PENDIENTE DE RESOLUCIÓN ANTE LA CSJN – SOLICITUD DE SUSPENSIÓN DEL PROCESO A PRUEBA – RECHAZO – RECURSO DE CASACIÓN – ULTRACTIVIDAD O RETROACTIVIDAD DE LA LEY – AUSENCIA DE ANÁLISIS POR PARTE DEL TRIBUNAL – RESOLUCIÓN QUE NO CONSTITUYE UN ACTO JURISDICCIONAL VÁLIDO

HECHOS: El Tribunal Oral Nro. 5 de San Martín resolvió no hacer lugar a la solicitud de suspensión del juicio a prueba requerido por el imputado, decisión contra la cual se interpuso recurso de casación. Sostuvo en su recurso la defensa que se violentaron los principios pro homine, de legalidad, congruencia e igualdad ante la ley, como así también la doctrina emergente de la CSJN (vg "Acosta", "Cangiaso" y "Nanut"). En consonancia con cierta doctrina y jurisprudencia sostuvo que ninguno de los delitos de la Ley 24.769 quedaban fuera de la probation habiendo sido totalmente improcedente la decisión del a quo. Agregó que la Ley 27.430 resultaba más benigna en tanto había derogado la Ley 24.769 y su modificatoria Ley 26.735, no prohibiendo la aplicación del instituto en forma coherente con la doctrina del más alto tribunal. No obstante, recordó que la ley vigente al momento de los hechos resultaba ser la 24.769 sin las modificaciones de la Ley 26.735 donde el entonces vigente art. 76 bis no prohibía la suspensión del proceso a prueba de determinados delitos. En ese sentido sostuvo que, si bien al requerir la elevación a juicio se sostuvo que el hecho encontraba adecuación en el art. 8 y 13 de la Ley 27.430 sobreseyendo al imputado en torno a alguno de los hechos, se encontraban en

torno a ese punto dos resoluciones pendientes en la Corte Suprema. Dejó sentado a todo evento la inconstitucionalidad del art. 19 de la Ley 26.735 y en suma, entendió que debía aplicarse el principio de ley penal más benigna sin la reforma de la 26.735, sea por ultraactividad de la ley 24.769 o retroactividad de la Ley 27.430. Finalizó diciendo que el artículo 8vo endilgado permitía la suspensión del proceso a prueba en tanto admitía la eventual condena condicional, ofreciendo una reparación del daño de \$ 20000. La querrela se opuso dejando sentado que la calificación primigenia era la correspondiente al art. 3ro de la Ley 24.769 y la posterior aplicación del art. 8vo de la Ley 27.430 que, mantuvo incólume la prohibición establecida en el art. 76 bis del CP a los delitos tributarios y aduaneros. En la audiencia del art. 293 del CPPN el Ministerio Público Fiscal postuló la suspensión del trámite por encontrarse pendiente de resolución la calificación legal en las actuaciones. El a quo al momento de resolver entendió que, no obstante encontrarse pendientes de resolución dos recursos ante la CSJN correspondían resolver la solicitud de suspensión del proceso a prueba y, en ese sentido manifestó que, no obstante que la Ley 27.430 derogó la 24.769, la prohibición establecida en el art. 76 bis continuaba vigente; a lo que agregó que esa prohibición no afectaba el principio de igualdad ante la ley no absoluto, sino que obedecía a cuestiones de política criminal.

JURISPRUDENCIA: La Sala I de la CFCP entendió, luego de relatar el devenir de las actuaciones, que lo resuelto no podía considerarse un acto jurisdiccional válido imponiéndose su nulidad. Ello así, por cuanto el Tribunal se pronunció exclusivamente por la Ley 27.430 sin considerar que la Ley 24.769 sin las modificaciones de la Ley 26.735 que era la que se encontraba vigente al momento de los hechos. En ese sentido puntualizó que la existencia de resoluciones pendientes ante la Corte en nada impedía efectuar un análisis de las distintas modificaciones de leyes penales en el tiempo, para establecer cuál resultaba ser la más benigna, máxime cuando la prohibición

establecida en el Código Penal no se vio modificada. SE HIZO LUGAR AL RECURSO Y SE ANULÓ LA RESOLUCION DEL TRIBUNAL ORAL

BREVE COMENTARIO: No se comparte la postura de la Sala. En primer lugar, porque de haberse aplicado –como se entiende que se omitió– la Ley 26.735 la resolución hubiera sido idéntica en la medida que esa ley introdujo la prohibición tan discutida; pero en segundo lugar porque se entiende que el a quo al haber aplicado oportunamente la Ley 27430 para modificar la calificación legal, era esa la que había que aplicar para no vulnerar el precepto que ordena que no se pueden aplicar párrafos de una y otra ley para resolver un mismo hecho. Si parece discutible, si se puede resolver en uno u otro sentido, cuando esa discusión no está zanjada en la medida que existen recursos pendientes –no de queja por extraordinario que no tienen efecto suspensivo. Lo alegado por la defensa en cuanto a los precedentes de Corte no procede en la medida que la reforma que agregó la prohibición en el art. 76 bis fue posterior. Aun se sigue planteando que la derogación de la Ley 24769 por parte de la Ley 27430 habría suprimido esa prohibición. La inconstitucionalidad del art. 19 de la Ley 26.735 también constituye en forma casi absoluta un planteo de las defensas por vulneración del principio de igualdad.

6. LEGAJO DE APELACIÓN EN CAUSA CPE 476/2013/16/C14 “LA GANADERA ARENALES SA Y OTROS S/INF LEY 24.769” CNPE SALA B 12/2020

OBTENCIÓN FRAUDULENTO DE BENEFICIOS FISCALES – PROCESAMIENTO – SOBRESEIMIENTO POR APROVECHAMIENTO INDEBIDO – PRINCIPIO DE CONGRUENCIA – REINTEGRO DEL IVA EXPORTADOR COMO BENEFICIO FISCAL – CARÁCTER APOCRIFO DEL PROVEEDOR – INSUFICIENCIA DE LOS ELEMENTOS – TESTIMONIALES – REVOCATORIA

HECHOS: En autos se dictó el procesamiento por obtención fraudulenta de reintegros en el IVA por operaciones de exportación solicitados y percibidos por la contribuyente LA GANADERA ARENALES en los términos de la RG 2000/2006 que se habrían generado a partir de la registración de las operaciones comerciales supuestamente falsas con el proveedor SOLUCIONES GLOBALES, calificado en los términos del art. 4to de la Ley 24.769. Mientras una de las defensas apuntó exclusivamente a la falta de participación en el delito, otros condujeron sus agravios a que las operaciones habrían existido, que el proveedor cuestionado funcionaba al tiempo en que se había autorizado la percepción de los recuperos y que había sido incluido en la Base APOC con posterioridad. Expresaron también que el reintegro de IVA exportador no constituye un beneficio fiscal en los términos del RPT. Otra de las defensas apuntó a una presunta vulneración del principio de congruencia en materia penal, en la medida que se había procesado por un delito diferente a aquel por el cual se les había tomado declaración indagatoria, y que la obtención de algún certificado o constancia fiscal en todo caso puede constituir una hipótesis de un acto preparatorio del aprovechamiento indebido desplazado por su pretensa consumación, respecto del cual se hubo dictado oportunamente un sobreseimiento.

JURISPRUDENCIA: La Cámara luego de descartar la alegada arbitrariedad por falta de fundamentación, en tanto los argumentos solo ostentaban una disparidad de criterios y teniendo en cuenta el postulado rector en materia de nulidades se pronunció en relación a los agravios de fondo. En punto a la alegada vulneración del principio de congruencia se hizo especial hincapié en que el referido postulado se expresa como una necesaria correspondencia de hechos entre los actos de: requerimiento de instrucción, indagatoria, procesamiento y requerimiento de elevación a juicio-condena, en forma absolutamente independiente al eventual cambio de calificación, respecto del cual no resulta necesario anotar a la defensa. En

cuanto a la relación entre los delitos del artículo 8vo y el artículo 3ro del RPT se hizo referencia a un pronunciamiento anterior de esa Sala con una integración parcialmente distinta, en la que se sostuvo que en la medida que los montos percibidos de manera improcedente en concepto de reintegros por exportación no superen las sumas de \$ 400.000, y que la contribuyente había obtenido las autorizaciones emitidas por la AFIP para el recupero de esos créditos fiscales, los hechos podrían encontrar adecuación en el tipo penal del art. 4to de la Ley 24.769; sin que la circunstancia de haber percibido aquellos reintegros desplace la posibilidad de adecuar la conducta en la norma mencionada. Continuando con los agravios expresó que los reintegros por IVA exportador constituyen beneficios fiscales en los términos del RPT a partir de las consideraciones efectuadas por la CSJN en autos: GASPARRI Y CIA S.A. S/Recurso de Apelación. Por otro lado y luego de un relato de las actuaciones la Cámara se refirió a lo alegado por el Fisco en cuanto a que no obstante el viso de legalidad que puedan aparentar las empresas de carácter apócrifo como la aquí mencionada e incluso, la existencia de las operaciones se había podido demostrar la falta de capacidad económica u operativa. Sin embargo, puso de resalto por otro lado, las declaraciones testimoniales de diversos empleados que ratificaron encontrarse en relación de dependencia de LA GANADERA ARENALES y haber trabajado para SOLUCIONES GLOBALES, la contratación de ART por parte de la empresa ganadera y lo expresado por otros contribuyentes que manifestaron haber trabajado con el proveedor. Frente a ello la alzada puso de relieve que no se encontraba mérito para resolver en orden al procesamiento toda vez que no se explicaba el motivo por el cual se daba mayor relevancia a lo expuesto por el órgano recaudador y no a las pruebas aportadas por la defensa a las que se hiciera referencia. Hizo especial al precedente BILDWON SA. De la CSJN y concluyó que debía REVOCARSE EL PROCESAMIENTO ORDENANDO PROFUNDIZAR LA INVESTIGACION Y REALIZAR UNA PERICIA CONTABLE.

BREVE COMENTARIO: Esta zanjada la cuestión en torno a que el principio de congruencia se refiere a hechos y no a calificaciones legales, sin embargo, siempre se debe tener presente que no es un principio en sí mismo, sino que se encuentra relacionado con la no afectación del derecho de defensa; por lo que, de haberse demostrado que se vulneró esta garantía la solución debe ser otra. Deben tenerse presente las cuestiones que aun siendo de índole contencioso administrativa se vinculan con el caso –existencia de las operaciones, art. 12 de la ley de IVA etc. - sobre todo teniendo en cuenta los precedentes “Ferretti” y “ADM ARGENTINA” de la Corte que resuelven en sentido cuasi diferente a “BILDWON”. Sí parece importante destacar que la Cámara tuvo por probada la existencia del proveedor catalogado como apócrifo, contrariamente a la supuesta falta de capacidad económica y operativa de la que daba cuenta la AFIP y que condujo sustancialmente a que se revocara el procesamiento.

7.CE DE TE S.A. D.L.T.J.F.G., D.L.T.M Y S. M. D.L. T.A S/INF LEY 24.769 CPE 375/2019/CA1 CNPE SALA B 2/2021

OMISIÓN DE PRESENTAR DECLARACIÓN JURADA – OCULTAMIENTO DE LA REAL CAPACIDAD CONTRIBUTIVA – EVASIÓN – SOBRESUMIMIENTO POR FALTA DE DISPONIBILIDAD DE FONDOS A LA FECHA DE VENCIMIENTO – ELEMENTOS DEL TIPO OBJETIVO – REVOCATORIA

HECHOS: El a quo dispuso el sobreseimiento de los imputados con relación a la evasión presunta del Impuesto a las Ganancias período fiscal 2016, frente a lo cual el Ministerio Público Fiscal interpuso recurso de apelación. En autos se encontraba acreditado que el ardid habría consistido en la omisión de presentación de declaración jurada exteriorizándose en el balance comercial de la empresa gastos carentes de documentación respaldatoria, modificándose de esa forma la

base imponible. Para resolver del modo en que lo hizo el magistrado argumentó que la evasión tributaria se compone de dos conductas diferentes: una vinculada con el despliegue de actos u omisiones engañosas y otra meramente omisiva (omisión de pago de tributos), y que desde ese punto de vista la evasión debe entenderse como una actividad compleja compuesta por el desarrollo de acciones tendientes a la modificación aparente de alguno de los aspectos de la obligación tributaria, y por la pura omisión de pago. Puso de resalto que a fin de acreditar la configuración de la conducta omisiva se debía recurrir a los tres aspectos propios del delito de omisión: a) situación generadora del deber de actuar; b) capacidad individual de acción; y c) ausencia de la acción esperada; no habiéndose podido acreditar en el expediente que los obligados contaran con la capacidad de acción puesto que los saldos obrantes en las cuentas bancarias habilitadas a la fecha de vencimiento ascendían a un importe que no alcanzaba la condición objetiva de punibilidad prevista en la norma. El Ministerio Público Fiscal se agravió en el sentido que el hecho que la suma a disposición de la empresa no resultara suficiente para cancelar el monto reputado como evadido, no implicaba necesariamente la atipicidad de la conducta o la existencia de algún justificativo para su realización, pues aquella podría haber declarado su verdadera capacidad contributiva (aun cuando no hubiera podido cancelar el saldo resultante) optando sin embargo por la omisión maliciosa de ausencia de presentación de declaración jurada en las condiciones enunciadas. Por otro lado, agregó el representante de la vindicta pública que no podía descartarse que no contaran con otros fondos disponibles además de los obrantes en las cuentas corrientes de la empresa.

JURISPRUDENCIA: La Cámara recurriendo a otros precedentes en el mismo sentido indicó que lo que se reprime por el artículo 1º del RPT no es la falta de pago sino la evasión presunta del impuesto mediante declaraciones juradas engañosas ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño. Puso de

resalto en ese sentido que no se encontraba controvertido en autos que la contribuyente había consignado en su balance comercial gastos carentes de documentación respaldatoria, lo que constituía un medio idóneo para ocultar el quantum de los impuestos debidos; habiendo el contribuyente omitido la presentación de la declaración jurada a la fecha de vencimiento y presentando extemporáneamente otra en fecha posterior sin saldo a ingresar a favor del Fisco. Por todo lo expuesto los magistrados entendieron que no se encontraba presente la certeza requerida para el sobreseimiento y que la investigación no se encontraba agotada. SE REVOCO EL SOBRESEIMIENTO

BREVE COMENTARIO: Es conocida la posición del magistrado desde su tesis doctoral en cuanto a que el delito de evasión se compone de dos actos, la declaración engañosa y la omisión de pago; incluso que el delito no es de resultado sino de pura actividad. Sin embargo, la posición de una incapacidad generadora del deber de actuar propia del delito de omisión en los casos de evasión por falta de disponibilidad de fondos a la fecha de vencimiento no se había planteado en aquella oportunidad. Justamente el delito de evasión no es un delito puro de omisión y estas circunstancias si suelen ser alegadas por ejemplo en la retención indebida de aportes o de tributos. Puede discutirse si la inclusión de gastos carentes de respaldo documental en el balance sea un acto preparatorio o un medio "idóneo" de evasión; si lo es la omisión maliciosa de presentación deliberada sabiendo que se oculta la verdadera capacidad contributiva. Resulta interesante la posición del Ministerio Público en torno a que los saldos existentes en las cuentas bancarias pueden no ser los únicos de los que disponga la empresa, aunque si los más comprobables.

8. CFED DE MENDOZA SALA B FMZ 19880/201674/CA4 24/2/2021 INC DE APELACION EN AUTOS STEMKAUSKAS DIEGO IVAN POR INF LEY 24.769

EVASIÓN AGRAVADA POR EL USO INDEBIDO DE BENEFICIOS FISCALES – PROCESAMIENTO – EXCEPCIÓN DE FALTA DE ACCIÓN – AUSENCIA DE LOS PRESUPUESTOS PARA SU PROCEDENCIA – CARGO DE DIRECTOR SUPLENTE Y ACCIONISTA – INTERPRETACIÓN DEL ART 14 DE LA LEY 24769 Y 13 DE LA LEY 27430 – RECHAZO

HECHOS: El imputado DIEGO STEMKAUSKAS interpone una excepción de falta de acción encontrándose procesado por el artículo 2do inciso c) por haber utilizado fraudulentamente las cuentas bancarias de la sociedad de bolsa, cuando correspondía la utilización de cuentas no exentas para la actividad que realizaba consistente en el cambio de cheques; maniobra que había provocado la deliberada evasión en el impuesto sobre los débitos y créditos en cuenta corriente. La resolución se encuentra firme a la fecha. Entre los argumentos que postula alega que del examen de las constancias del proceso surge con evidencia la ausencia de encuadramiento de los hechos en las normas aplicables, la falta de motivación suficiente, como así también la imposibilidad de aplicar analógica o extensivamente la conducta de un director suplente que no ejerció como titular ni tuvo injerencia en los asuntos de la sociedad. Agrega que no se tuvieron en cuenta los presupuestos fácticos de la responsabilidad solidaria que necesita la existencia de dolo o culpa, habiéndose además violentado el carácter subsidiario de la responsabilidad en la medida que no se ha reclamado la deuda al contribuyente de derecho. La querrela expresó que la defensa yerra en virtud de la imputación que se le endilga sobre la base de los artículos 14 de la Ley 24769 y 13 de la Ley 27430 como director suplente y administrador de la sociedad investigada, lo cual quedó debidamente registrado ante la Dirección de Personas Jurídicas de la provincia. Agrega que además se procedió a la transferencia del 100% del paquete accionario a dos personas entre las cuales se encuentra el imputado. Resalta la parte querellante que la vinculación con la

sociedad es manifiesta no habiéndose podido mantener al margen de las decisiones de la sociedad en la medida que poseía la doble calidad de administrador y socio, lo que demostraba al menos una capacidad de decisión en los hechos que se le imputan. Agregó que no podía pretenderse a esta altura del procedimiento, donde existe un procesamiento firme, una presentación que ostenta un mero carácter dilatorio. El Fiscal de Cámara expuso que el recurso debía ser rechazado detallando las normas por las que se encontraba procesado el imputado y que la falta de acción no encuadra en las previsiones del art. 339 inciso 2do del CPPN pues no existe una ausencia de encuadre legal y la acción se ha promovido debidamente al momento del requerimiento fiscal de instrucción. En cuanto al cargo expresó que el planteo no podía ser introducido como excepción de falta de acción sino de valoración en otras instancias. Entendió que el hecho que uno de los integrantes de la sociedad haya actuado como director suplente no lo exime de responsabilidad siempre que haya actuado como representante o administrador de la sociedad y tenida intervención en la conducta, lo que entendió ocurría en el caso. El a quo rechazó la presentación por entender que solo debía plantearse en los casos en que la conducta sea manifiestamente atípica lo que no se daba en el caso pues la ausencia del delito no surgía de manera manifiesta ni notoria. Ponderó las palabras de la parte querellante en cuanto a que el imputado no solo fue director suplente sino accionista.

JURISPRUDENCIA: La Cámara luego de relatar el devenir de las actuaciones sostuvo que se ha reconocido jurisprudencialmente la excepción cuando circunstancias inequívocas y ostensibles permiten descartar ab initio la comisión de una conducta típica y antijurídica. Tuvo en cuenta que existía un procesamiento firme por evasión agravada en su carácter de director suplente, que existía requerimiento de instrucción, que se había encuadrado los hechos en la misma figura penal desde el inicio de las actuaciones y que esa alzada había intervenido previamente al momento de analizar el recurso

de apelación de la querrela contra el auto de falta de mérito. De tal modo entendió que no surgía de manera palmaria como requiere la excepción planteada la ausencia del encuadre típico de los hechos en cuestión. En cuanto al planteo respecto del cargo de director suplente que ostentó, sostuvo que cabía destacar como lo hace la querrela y el MPF que el imputado no solo fue administrador como director suplente sino accionista en una sociedad de dos socios, por lo que no pudo desconocer todos los asuntos financieros, contables, fiscales y en general todo el manejo de la sociedad. Agregó que ello se advertía de la documental acompañada donde surgen las reuniones societarias de la firma investigada con su conocimiento y participación. Así afirmó que el imputado tenía conocimiento de los asuntos de la sociedad habiéndose además beneficiado con el resultado del delito. Sostuvo que el imputado resulta responsable a tenor de los artículos 14 de la 24769 y 13 de la 27430, agregando que la interpretación que hace la jurisprudencia de las normas sobre esa atribución de responsabilidad es que el hecho que no haya ocupado durante los períodos investigados el cargo no descarta la participación en la medida que haya intervenido en el hecho y aunque carezcan de una designación formal. Por todo lo expuesto resolvió NO HACER LUGAR AL RECURSO DE APELACION DEL IMPUTADO CONFIRMANDO EL RECHAZO DE LA EXCEPCION DE FALTA DE ACCION

BREVE COMENTARIO: Aun cuando se plantee a menudo es pacífica la jurisprudencia en el sentido que la excepción de falta de acción por atipicidad solo procede ante una atipicidad manifiesta y, en ese sentido resulta por lo menos llamativo que se introduzca existiendo un procesamiento firme salvo que se demuestre su arbitrariedad nunca traducida en una mera disconformidad con lo resuelto. El análisis del artículo que establece la responsabilidad de las personas físicas conocida como "actuar en lugar del otro" también se ha interpretado pacíficamente como que su enumeración no es taxativa y que lo que reviste fundamental importancia es la participación efectiva

en las conductas atribuidas alejando todo tipo de responsabilidad objetiva. El imputado confunde algunas normas sobre responsabilidad solidaria de la Ley 11.683 con las reglas en el ámbito penal aun cuando deba demostrarse la existencia de dolo en todos los casos del Régimen Penal Tributario. Resulta interesante la posición del Dr. Laporta en el sentido que la norma expresa "la existencia de instrumento ineficaz" y no su ausencia.

9.CAM FED DE LA PLATA SALA II FLP 40388/2016/15/CA87 23/12/2020
"GRUPO BRANDPAN SRL"

USINAS DE FACTURACIÓN APÓCRIFA – USUARIA QUE EVADE IMPUESTOS AL VALOR AGREGADO Y A LAS GANANCIAS – SOLICITUD DE INCOMPETENCIA – RAZONES DE CELERIDAD Y ECONOMÍA PROCESAL QUE LO DENIEGAN – SOBRESEIMIENTO POR APLICACIÓN DE LA LEY PENAL MÁS BENIGNA – RECURSO – CONFIRMACIÓN – MINORÍA QUE CONSIDERA PROSEGUIR CON LA INVESTIGACIÓN EN LA CONCURRENCIA DE MÁS DE UN DELITO, PUNTUALMENTE EL ART. 296 DEL CÓDIGO PENAL

HECHOS: La intervención de la Sala obedece al recurso de apelación de la querrela contra la resolución que dispuso el sobreseimiento de la firma BRANDPLAN y su responsable por la evasión en el Impuesto al Valor Agregado y a las Ganancias mediante la utilización de facturas apócrifas correspondientes a proveedores inexistentes y/o servicios o bienes que efectivamente no se realizaron. La causa se inició oportunamente por la denuncia de la existencia de una organización ilícita destinada a proveer facturación apócrifa con el objetivo de disminuir los montos del impuesto a ingresar al Fisco y de esa manera evadir total o parcialmente el pago debido, indicando distintos contribuyentes que habrían usufructuado esa organización como el caso de la empresa imputada. Habiéndose determinado las obligaciones evadidas,

del informe se corrió vista al Fiscal quien solicitó la incompetencia en razón del territorio acorde con el domicilio que registraba la firma y su remisión al Juzgado Nacional en lo Penal Económico. El a quo dictó el sobreseimiento por considerar que dado el avance de la investigación y razones de economía y celeridad procesal no correspondía remitir el legajo, señalando asimismo que el monto no alcanzaba la condición objetiva de punibilidad dispuesta por Ley 24.769

JURISPRUDENCIA: El Dr. Álvarez que lideró el acuerdo entendió que el principio de retroactividad de la ley penal más benigna no era aplicable al caso pues la elevación de los montos no modificaba la valoración jurídica del hecho delictivo, sino que obedecía a cuestiones de actualización monetaria. Por otro lado afirmó que el grupo BRANDPLAN SRL resultó usuaria de la facturación emitida por proveedores considerados apócrifos, haciendo hincapié en que la hipótesis que caracteriza a la empresa como usuaria de facturación apócrifa supone intrínsecamente el carácter deliberado y doloso de su utilización, por lo que consideró que el hecho recaería en más de un tipo penal, que motivaba el avance de la investigación respecto del delito de uso de documentos falsos en los términos del art. 296 del Código Penal; debiendo individualizarse que documentos se afirma que se han utilizado y cuál es el carácter de su falsedad. Por ello entendió que correspondía REVOCAR la resolución apelada indicando que debía proseguirse con la investigación. La mayoría conformada por los doctores LEMOS ARIAS y VALLEFIN consideró que debía aplicarse el principio de retroactividad de la ley penal más benigna por lo que CONFIRMÓ EL SOBRESEIMIENTO

BREVE COMENTARIO: Más allá de la cuestión relativa a si la modificación de los montos obedece a razones de actualización y política criminal o conduce a la aplicación del principio de ley penal más benigna resulta por lo menos llamativo que se plantee una regla concursal entre el delito de evasión y uso de

documento falso. Ha sido materia de algunos pocos pronunciamientos la posibilidad de dejar subsistente –pero en forma exclusiva- la figura del art. 296 cuando no se alcanzaba la condición objetiva de punibilidad, circunstancia que atentaba con el principio de especialidad del Régimen Penal Tributario. Esta situación puede decirse que fue zanjada por la Cámara Federal de Casación en el precedente COR PHONE entre otros.

10.CFCP SALA III CFP 6584/2016/TO1/5/CFC1 "BENITEZ CARLOS ALBERTO S/RECURSO DE CASACION" 28/12/2020

SUSPENSIÓN DEL PROCESO A PRUEBA – RECURSO DE LA ANSES COMO PARTE QUERELLANTE – LEGITIMACIÓN PARA RECURRIR – AUSENCIA DE CUESTIÓN FEDERAL – AUSENCIA DE UNA REFUTACIÓN ADECUADA DE LOS FUNDAMENTOS – SE DECLARA INADMISIBLE EL RECURSO – MINORÍA QUE ENTIENDE QUE LA QUERELLA SOLO SE ENCUENTRA LEGITIMADA PARA RECURRIR LA REPARACIÓN DEL DAÑO

HECHOS: El Tribunal Oral Nro. 3 suspendió el juicio a prueba por el término de un año respecto del imputado BENITEZ determinando las reglas de conducta a cumplir. Contra esa resolución la ANSES interpuso recurso de casación en su rol de querellante. Sostuvo que la resolución omitió tener en cuenta la calidad de funcionario público del co imputado POLLIO omitiendo observar lo dispuesto en el art. 76 bis 7mo párrafo del CP.

JURISPRUDENCIA: La Dra. Catucci entendió que el estudio de la legitimación del querellante para recurrir en esa instancia permitía advertir que el agravio que introdujo estaba fuera de su alcance conforme lo previsto en la cuarta parte del 3er párrafo del art. 76 bis del CP según el cual el querellante solo puede impugnar la reparación ofrecida pero no la viabilidad del instituto. En razón de ello consideró que el recurso se encontraba mal concedido. El Dr. GEMIGNANI – al que adhirió el

Dr. REGGI- entendió que la querella se encontraba legitimada para recurrir de conformidad con el precedente MENNA LUIS S/RECURSO DE QUEJA de la CSJN resuelta el 25/11/1997. Sin embargo, entendió que en el caso no solo no existía cuestión federal necesaria para que la CFCP interviniera conforme la doctrina sentada también por la Corte en el precedente DI NUNZIO (Expte. D. 199.XXXIX) sino que además el recurrente no lograba demostrar ni se había hecho cargo de rebatir fundadamente los argumentos del Tribunal Oral para hacer lugar al beneficio-los cuales compartía- sino que la resolución no adolecía de ningún tipo de arbitrariedad. POR MAYORIA SE DECLARO INADMISIBLE EL RECURSO.

BREVE COMENTARIO: Si bien el fallo no refiere a un delito del Régimen Penal Tributario me pareció que las consideraciones en torno a la ANSES como querellante eran perfectamente trasladables a la materia que nos ocupa. No se comparte la posición de la Dra Catucci -aun cuando en su momento la Sala IV esbozó un criterio similar, pero de carácter general en el precedente "UGOLINI"- que del tercer párrafo del art. 76 bis se desprenda que la querella solo puede agravarse del monto ofrecido como reparación del daño. Aun cuando esa postura es compartida por cierta jurisprudencia -no sustentado en esa norma- el tercer párrafo habla de la parte damnificada y de la acción civil cuestión totalmente distinta a la querella en el proceso penal. El plenario KOSUTA de la Cámara de Casación Penal sostiene que la querella puede recurrir el otorgamiento del beneficio no imponiendo ninguna restricción. Entiendo que la exigencia de cuestión federal no se da en el supuesto en que la Casación intervenga como alzada del Tribunal Oral. Cuestión aparte será la motivación de los agravios de la parte querellante en su recurso que, en este caso conducen a su inadmisibilidad.