Poder Judicial de la Nación

FP

CÉDULA DE NOTIFICACIÓN

22000052630975

TRIBUNAL: CAMARA FEDERAL DE LA PLATA - SALA II, SITO EN

FECHA DE RECEPCIÓN EN NOTIFICACIONES:

Sr.:	RICARDO HORACIO NEGRETE
Domicilio:	20118069901
Tipo de Domicilio:	Electrónico
Carácter:	Sin Asignación
Observaciones Especiales:	Sin Asignación

	18322/2014				PENAL	N	N	N
N° ORDEN	EXPTE. N°	ZONA	FUERO	JUZGADO	SECRET.	COPIAS	PERSONAL	OBSERV.

Notifico a Ud. la resolución dictada en los autos:

Legajo Nº 3 - QUERELLANTE: AFIP IMPUTADO: FERNANDEZ VILA, EZEQUIEL Y OTROS s/LEGAJO DE CASACION

QUEDA UD DEBIDAMENTE NOTIFICADO

La Plata, de marzo de 2022.

Fdo.: ANDRES SALAZAR LEA PLAZA, SECRETARIO FEDERAL

En ……..de…….de 2022, siendo horas ……

Me constituí en el domicilio sito en…… ……

…… ……

Y requerí la presencia de…… ……

y no encontrándose ……

fui atendido por: ……

……

D.N.I; L.E; L.C; Nº……

Ni respondiendo persona alguna a mis llamados, requerí la presencia de un testigo quien manifiesta ser:

……

……

Acto seguido , e impuesto del motivo de mi presencia , le hice entrega de ……

procedí a fijar en el acceso de la vivienda una copia de la presente

FIRMADO ANTE MI PARA CONSTANCIA.-

La Plata, 18 de marzo de 2022.

VISTO: Este expediente **Nº FLP 18322/2014/3/CFC1**, caratulado: **"Legajo Nº 3- Querellante: AFIP. Imputado: Fernández Vila, Ezequiel y otros s/ legajo de casación"**.

Y CONSIDERANDO:

I. Llegan las presentes actuaciones provenientes de la Cámara Federal de Casación Penal en virtud de lo dispuesto en la resolución dictada el día 13 de septiembre del corriente por la Sala III de dicho tribunal, mediante la cual se resolvió por mayoría "…HACER LUGAR parcialmente al recurso de casación interpuesto por la querella, ANULAR la resolución recurrida y REENVIAR las presentes actuaciones a la Cámara Federal de Apelaciones de La Plata, a fin de que dicte un nuevo pronunciamiento y se expida sobre la restante cuestión planteada, sin costas en la instancia (arts. 530 y 531 del C.P.P.N.) …" (fs. 29 del sistema Lex 100).

II. Cabe señalar que esta causa tuvo su origen en las denuncias efectuadas por la Administración Federal de Ingresos Públicos, la primera denuncia fue efectuada por la División Jurídica de la Dirección Regional Sur -fs. 2/22- y la segunda por la Sección Penal Tributaria de la Dirección Regional La Plata -fs. 90/98-, esta última dio origen a la causa FLP 2016/2016 que ha sido acumulada a la presente por conexidad subjetiva (conf. art. 41 inc. 3 del C.P.P.N.).

El organismo recaudador en sus presentaciones denunció a la contribuyente Espert S.A. –CUIT 30-70797129-7 ante la posible evasión simple y agravada de los Impuestos Internos al tabaco, correspondientes a los ejercicios fiscales 2009, 2010, 2011, 2012 y 2013 (arts. 1 y 2 inciso a) de la Ley 24.769).

En tal sentido, de las denuncias mencionadas surge que se investiga a los responsables de la firma Espert S.A. por haber omitido ingresos originados en ventas gravadas no registradas para los períodos

diciembre/2008, octubre/2009 y noviembre/2009 –integrantes del ejercicio fiscal 2009 de la firma mencionada- por el valor de $ 1.387.265,83.

Asimismo, se les imputó la presentación de declaraciones juradas del mismo tributo desde febrero/2009 hasta noviembre/2013, mediante la incorrecta aplicación del artículo 15 de la ley 24.674 –posteriormente sustituido por el art. 2 de la ley 26.467- en cuanto indica que el impuesto a ingresar no podrá ser inferior al setenta y cinco (75 %) del impuesto correspondiente a la categoría más vendida de cigarrillos.

La División Jurídica de la Dirección Regional Sur de la AFIP-DGI indicó que mediante esta segunda modalidad denunciada, se habrían evadido las siguientes sumas de dinero 1) febrero/2009 a noviembre/2009 por el valor de $5.993.214,73, correspondiente al ejercicio fiscal 2009. Entonces, si a dicha suma se le adiciona el monto de $ 1.387.265,83 como producto de ventas omitidas, ello arroja un ajuste total para el ejercicio fiscal 2009 de $ 7.380.480,54; 2) diciembre/2009 a noviembre/2010 correspondiente al ejercicio fiscal 2010 por el valor $ 6.938.003,41; 3) diciembre/2010 a noviembre/2011, correspondiente al ejercicio fiscal 2011 por el valor de $ 20.227.693,07; 4) diciembre/2011 a noviembre/2012, correspondiente al ejercicio fiscal 2012 por el valor de $ 10.750.134,73 y 5) diciembre/2012 a noviembre/2013, correspondiente al ejercicio fiscal 2013 por el valor $ 15.594.954,20, de la firma Espert S.A..

Por su parte, cabe señalar que corresponde diferenciar el ajuste efectuado por la omisión de declarar ingresos generados a través de ventas gravadas correspondiente a los meses de diciembre/2008, octubre/2009 y noviembre/2009 –por la suma de $ 1.387.265,83- del resto del ajuste que integra tanto el mismo ejercicio 2009 –desde febrero a noviembre-, como todos los restantes hasta 2013.

#35288668#320614535#20220318132330291

En relación al ajuste referido a dicha omisión, el juez de primera instancia con fecha 27.2.19 resolvió sobreseer a Carlos Daniel Tomeo, Ezequiel Fernández Vila y Guillermo Gabriel Lifourrena, responsables de la firma Espert S.A., en razón de la aplicación de la ley 27.430 que elevó el monto de punibilidad previsto para el delito de evasión tributaria simple de $ 400.000 a $ 1.500.000. Por lo tanto, al ser inferiores los montos retenidos –en este caso por el valor de $ 1.387.265,83- a los previstos por la nueva ley, esta resultaba más beneficiosa para los imputados. La decisión adoptada fue confirmada por esta Sala con fecha 23.12.20.

Con respecto al reproche efectuado a la contribuyente en orden a la no aplicación en sus declaraciones juradas del artículo 15 de la ley 24.674 –luego modificada por el art. 2 de la ley 26.467- en cuanto indica que el impuesto a ingresar por los impuestos internos al tabaco generados por sus ventas, no podrá ser inferior al setenta y cinco por ciento (75 %) del impuesto correspondiente al precio de la categoría más vendida de cigarrillos, el juez de grado también resolvió dictar el sobreseimiento de los nombrados.

A fin de fundamentar la resolución adoptada respecto de esta última cuestión, el magistrado de primera instancia estimó que el proceder de los responsables de Espert S.A. respondió a un criterio que tiempo después fue convalidado por el fuero especializado en la materia. Señaló que la defensa acompañó copia de la resolución dictada el 26.4.16 por la Sala III de la Cámara Contencioso Administrativo Federal en un proceso con idéntico objeto procesal, haciendo lugar a la medida cautelar a favor de “Tabacalera Sarandí”.

En efecto, el a quo destacó que los representantes de la contribuyente iniciaron acciones judiciales en sustento de su postura.

En tal sentido, de la información aportada por la A.F.I.P. surge que con fecha 23.2.09 la contribuyente promovió una acción de amparo contra el Estado Nacional por la supuesta inconstitucionalidad del art. 2 de la Ley 26.467 que modificó el art. 15 de la Ley 24.674 de impuestos internos, dando origen al expediente Nº 1864/2009, caratulado: “Espert S.A. c/ E.N. Ley 26.467 (art. 2) y otros s/ amparo Ley 16.986”, la que ha sido rechazada por el Juzgado Contencioso Administrativo Federal Nº 3, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso y la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

A su vez, cabe señalar que a requerimiento del magistrado de la instancia de origen el mencionado organismo informó que la firma Espert S.A. también ha intentado otras acciones judiciales en sustento de su postura. La primera de las causas –Nº 59369/2014- fue iniciada el 26.11.14 ante el Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal Nº 1, allí la contribuyente planteó la inconstitucionalidad del art. 2 de la ley 26.467 y solicitó la exención de pago de impuestos en razón de la categoría más vendida, requiriendo el dictado de una medida cautelar que suspendiese la aplicación de dichas normas hasta que se resuelva la cuestión de fondo. Con fecha 6.5.15 dicho tribunal resolvió rechazar el planteo de inconstitucionalidad y la medida cautelar fue desestimada, decisión que ha sido confirmada el 15.9.15 por la Sala II de la Cámara Contencioso Administrativo Federal.

Seguidamente, informó que en la segunda causa –Nº 32269/2016- en trámite ante el Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal Nº 9 con fecha 7.9.16 se hizo lugar parcialmente a la medida cautelar en cuanto a la suspensión de la aplicación del art. 2 de la ley 26.467 –que impone la obligación de no perforar el 75 % del precio de venta de la marca más vendida- por el plazo de seis meses bajo caución real, posteriormente

#35288668#320614535#20220318132330291

prorrogada en reiteradas oportunidades y vigente a la fecha del dictado de la resolución dictada por el juez a cargo del Juzgado en lo Criminal y Correccional Federal Nº 1 de La Plata.

Asimismo, el a quo refirió que -si bien no resulta determinante- la cuestión se encontraba en trámite ante el Tribunal Fiscal de la Nación por apelación de la contribuyente de la determinación de oficio de las obligaciones imponibles de Espert S.A. respecto del Impuesto al Tabaco – Manufactura de cigarrillos con carácter parcial por conocimiento de dicha materia imponible, dictada por la AFIP.

Por su parte, el juez de grado destacó que existen dos grandes grupos de ajustes, los que se clasifican en técnicos y defraudatorios. Siendo los primeros aquellos ajustes practicados por el Organismo Recaudador fundados en una diferencia en la interpretación en la normativa tributaria aplicable respecto de alícuotas o hechos imponibles, en la medida en que resulte razonable la interpretación efectuada por el contribuyente y que no se presente como una disconformidad manifiesta con las normas tributarias de determinación y cálculo del gravamen. En cambio, señaló que los ajustes defraudatorios son aquellos que permitirán fundar el reproche penal por el delito de evasión impositiva.

A su entender, en el presente caso se trata de ajustes técnicos y sostuvo que la convalidación de la postura asumida por Espert S.A., tanto por el Juzgado Contencioso Administrativo Federal nº 9 como por la Sala III de la Cámara de aquel fuero, evidencia que el proceder de la contribuyente no podría ser calificado como irrazonable ni como una ocultación maliciosa en los términos del art. 1 de la ley 24.769.

Por los argumentos expuestos, el juez de primera instancia manifestó que no resulta pertinente catalogar de maliciosas las declaraciones juradas presentadas por la contribuyente, al encontrarse en discusión la legitimidad de la norma citada en el

fuero contencioso administrativo y que posteriormente resultó suspendida su aplicación mediante el dictado de una medida cautelar. En función de lo señalado, concluyó que la conducta imputada a los responsables de Espert S.A. no encuentra encuadre en el art. 1 de la ley 24.769, reformada por la ley 27.635.

III. Contra la resolución dictada por el juez de grado obrante a fs. 650/658 interpusieron sendos recursos de apelación los Dres. Ricardo Horacio Negrete y José Luis Gómez, en representación de la querella -Administración Federal de Ingresos Públicos/Dirección General Impositiva- y el Fiscal Federal Dr. Guillermo Héctor Ferrara, los que fueron concedidos a fs. 669/672 (fs. 659/662 y fs. 663/668 respectivamente).

Al expresar sus agravios, el Dr. Negrete manifestó que las causales que subyacen en la sentencia apelada difieren substancialmente en su motivación y en sus derivaciones e implicancias con relación a las acreencias que el organismo recaudador ha determinado de oficio.

Puntualmente, refirió que a partir del considerando tercero del decisorio apelado se efectúa el tratamiento por separado de las diferencias de impuesto oportunamente ajustadas y se aboca a resolver en primer término lo referido al modo en que se determinó el impuesto interno al tabaco por inobservancia del artículo 15 de la Ley Nº 24.674 –modificado por el art. 2 de la Ley 26.467-, en cuanto a que el impuesto a ingresar no puede ser inferior al setenta y cinco (75 %) por ciento del impuesto que corresponde a la categoría más vendida de cigarrillos.

Además, el letrado especificó que el referido ajuste que comprende los períodos fiscales que van de 02/2009 a 11/2009; 12/2009 a 11/2010; 12/2010 a 11/2011; 12/2011 a 11/2012 y 12/2012 a 11/2013, arroja como resultado un tributo evadido cuantificado en la propia sentencia en $ 59.502.000,01.

#35288668#320614535#20220318132330291

En tal sentido, sostuvo que la resolución apelada incurrió en un error al calificar las diferencias de impuesto oportunamente evadidas como un ajuste técnico y al afirmar que la postura asumida por Espert S.A. había sido confirmada tanto por el Juzgado Contencioso Administrativo Federal nº 9 como por la Sala III de la Cámara de aquel fuero. Destacó que dicho juzgado sólo ha resuelto conceder una medida cautelar bajo caución juratoria, encontrándose pendiente de resolución el fondo del asunto.

Por tales motivos, el Dr. Negrete manifestó que en el presente caso se verifica que la firma mencionada ha efectuado presentaciones de declaraciones juradas engañosas con la consiguiente evasión de pago del tributo debido.

En ese sentido, señaló que los deberes jurídicamente exigibles respecto de quienes resultan obligados a la determinación y al ingreso de los tributos, consisten en la exteriorización de los hechos imponibles reveladores de su capacidad contributiva y en el pago íntegro y oportuno del monto del impuesto adeudado. Destacó que la omisión tempestiva de ambos deberes importa la concurrencia de los dos elementos típicos de la defraudación fiscal: engaño y perjuicio.

Por su parte, el letrado concluyó que el ocultamiento de la real situación contributiva que la contribuyente ha plasmado en las presentaciones juradas efectuadas, implica la intencionalidad y el dolo necesario para la configuración del delito de evasión del impuesto interno al tabaco, previsto y reprimido en el art. 1 de la ley 24.769.

Asimismo, se agravió por entender que no resulta aplicable al caso la ley 27.430 debido a que no ofrece una situación más beneficiosa para el imputado, sino que se trata de una actualización monetaria de los montos exigidos como condición objetiva de punibilidad y no desincrimina la conducta de evasión.

El Fiscal de la instancia anterior alegó que en la resolución recurrida se aplicó erróneamente la Ley 27.340 en función del principio de la ley penal más benigna, ya que en este caso la conducta reprochada no se ha desincriminado sino que se ha modificado el monto establecido como condición objetiva de punibilidad del delito de evasión simple previsto en el art. 1 de la ley 24.769.

IV. Por su parte, cabe tener en consideración lo manifestado en su descargo por Ezequiel Fernández Vila a través del escrito presentado por sus abogados defensores, los Dres. Adrián Gastón Moro y Pablo Javier Colli (fs. 332/349).

En primer lugar, señaló que la Administración Fiscal de Ingresos Públicos radicó dos denuncias contra la contribuyente Espert S.A., las que han sido acumuladas conforme a las reglas de conexidad en el presente legajo. Indicó que los reproches formulados por la AFIP resultan idénticos.

El imputado indicó que la Regional Sur de la AFIP radicó una denuncia con fecha 13.5.14 por la presunta evasión de tributos correspondientes a impuestos internos (tabaco) y diferencias con saldos negativos de la cuenta caja en relación a los períodos diciembre de 2008 a diciembre de 2012. Destacó que a la fecha de su presentación la cuestión se encuentra en trámite de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

A su vez, refirió que el día 19.2.16 la Regional La Plata de AFIP denunció a la firma de mención por evasión en relación a las diferencias no ingresadas de impuestos internos al tabaco en los períodos 01/2013 a 12/2013 y también se encuentra en trámite por apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

Fernández Vila afirmó que nunca ha realizado en la empresa que preside ninguna maniobra dolosa tendiente a defraudar al fisco nacional, ni se han

#35288668#320614535#20220318132330291

presentado declaraciones juradas falsas en las cuales se hayan consignado niveles menores de venta al real.

Sostuvo que el cálculo de los ajustes practicados por el organismo recaudador ha sido efectuado sobre la base de las declaraciones juradas presentadas por la firma Espert S.A., las que no han sido impugnadas por dicho órgano. Aclaró que la diferencia de tributo indicada no ha sido percibida por la empresa, ya que de así haberlo hecho hubiera quedado fuera del mercado, superando el valor del impuesto a ingresar el valor de venta del producto.

En tal sentido, señaló que en el presente caso no hay ardid ni engaño, ya que las declaraciones juradas no han sido impugnadas y las mismas han servido de base cierta para determinar una diferencia de impuesto mediante la aplicación de una norma que resulta injusta a su entender.

En efecto, destacó que a la fecha de su presentación ante el Tribunal Fiscal de la Nación se encuentra en trámite el expediente generado por la apelación efectuada sobre el ajuste y determinación de oficio que origina la presente causa por supuesta evasión y ante la Justicia Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal se encuentra en trámite el planteo sobre la supuesta inconstitucionalidad de la ley 26.467.

Por los argumentos expuestos, sostuvo que quedaría desvirtuada la hipótesis del denunciante por la cual refirió que la firma Espert S.A. se valió de medios fraudulentos comisivos u omisivos para sustraerse dolosamente del cumplimiento de sus obligaciones fiscales y tampoco que haya percibido algún tributo que no fuera posteriormente ingresado en fraude al fisco, ni que se hayan declarado montos de ventas inferiores a los reales.

En ese orden de ideas, manifestó que la firma que preside declaró efectivamente en tiempo y forma, sin falsear las unidades que vendía, las cuales fueron convalidadas por la AFIP en cuanto ingresó el impuesto

correspondiente de acuerdo a su capacidad contributiva. Por lo que expresó que dicho comportamiento tornaría estéril la imputación penal intentada, cuyo fin es penalizar al evasor que actuara dolosamente.

Por otra parte, refirió que respecto a las cuestiones de índole constitucional y patrimonial recaudatorias se encuentran siendo tratadas mediante las vías legales correspondientes y no se encuentra cercenado ningún derecho que pueda tener el fisco el día de mañana para que ante una sentencia a su favor reclame el pago correspondiente.

Sumado a ello, el presidente de la firma mencionada manifestó que durante los períodos denunciados la compañía atravesaba una difícil situación económica y por tal motivo al encontrarse en un estado de necesidad total y absoluto no pudo dirigir su conducta en otro sentido. Agregó que dicha situación crítica ha sido generada por la sanción de una ley injusta e inconstitucional por la cual se le obliga a ingresar impuestos desproporcionados, confiscatorios y que jamás percibió.

A su vez, cabe señalar que Fernández Vila se refirió a los hechos que dieron origen a esta denuncia penal.

En tal sentido, manifestó que la AFIP ha efectuado numerosas tareas de fiscalización que se extendieron durante años. Refirió que la Dirección Regional Sur dio inicio a una inspección bajo la Orden de Intervención Nº 596.782, la que le fue notificada el 10.3.11 de carácter integral, ya que no sólo abarcó Impuestos Internos al Tabaco, sino también el impuesto a las Ganancias 2009, Ganancia Mínima Presunta 2009, Impuesto al Valor Agregado 12/2008 a 11/2009 y Adicional de Emergencia sobre cigarrillos períodos 12/2008 a 11/2009, es decir se inspeccionó sobre la totalidad de los impuestos a cargo de Espert S.A.. Luego a través de la Orden de Intervención Nº 596.782

#35288668#320614535#20220318132330291

se dispuso ampliar la investigación hasta llegar al período de enero de 2011.

Seguidamente, el nombrado indicó que el día 11.3.13 la misma dirección regional notificó a la contribuyente de una nueva Orden de Intervención Nº 812.329 para fiscalizar los impuestos internos al tabaco por los períodos fiscales 2/2011 a 12/2012.

Asimismo, destacó que junto con la primera de las inspecciones dirigida a Espert S.A. la Dirección Regional Sur inició otras seis inspecciones dirigidas al socio mayoritario de dicha firma, a su ex esposa, a su esposa, a su hijo mayor de edad en ese momento, a Fernández Vila y a otra persona jurídica cuyos socios también lo son de Espert S.A.. Agregó que los actos llevados a cabo por los funcionarios de AFIP de aquel entonces constituyeron un verdadero ensañamiento y motivaron una denuncia por acoso fiscal.

Señaló que con fecha 5.3.11, la empresa cambió su domicilio a la calle 3 nº 1342 de la ciudad de La Plata, por lo que la Región Sur debió girar las actuaciones a la Dirección Regional La Plata debido al nuevo domicilio fiscal. Sin embargo, refirió que la Dirección Regional Sur continuó con la investigación hasta que luego de los planteos formulados por la contribuyente, en el año 2013 se obtuvo la prórroga de jurisdicción solicitada oportunamente.

A su vez, indicó que la Región La Plata inició con fecha 4.2.14 una nueva fiscalización bajo la Orden de Intervención Nº 918.292 para investigar la evasión de los impuestos internos al tabaco por los períodos fiscales 1/2013 a 11/2013.

En ese sentido, concluyó que la empresa que preside ha estado bajo fiscalización de forma casi permanente por cerca de cuatro años en relación a los temas denunciados y la AFIP a través de sus dos direcciones regionales ha verificado exhaustivamente su situación fiscal. Añadió que el presente reproche penal en definitiva se refiere sólo a un impuesto y resulta como corolario de estas prolongadas tareas de

fiscalización sobre todos los impuestos a cargo de la sociedad.

Puntualmente, el presidente de Espert S.A. indicó que la pretensión fiscal en ambas denuncias se sustenta en la diferencia de alícuota aplicable a los Impuestos Internos al Tabaco y su adicional de emergencia. Refirió que la diferencia, según se detalla en las denuncias, resulta por liquidar el impuesto en base a sus propios precios de venta, cuando desde enero de 2009 tiene un piso del setenta y cinco (75%) del impuesto correspondiente al precio de la categoría más vendida (CMV). Ello significa que en la práctica, pese a que en su caso se trata de una pequeña empresa nacional cuyas ventas no son siquiera comparables con las de las dos grandes tabacaleras internacionales, no pueden tributar menos que el producto más vendido por alguna de ellas.

En ese sentido, argumentó que si bien la cuestión sobre la posible vulneración del derecho de propiedad por la tasa mencionada, excede la competencia del Juez Administrativo de la Dirección Regional Sur, no resulta posible soslayar que la aplicación lisa y llana de la misma vulnera dos principios liminares de la tributación: la confiscatoriedad y la relación del gravamen sobre la capacidad contributiva.

A su vez, para mayor ilustración acompaña un cuadro del que surge que el impuesto reclamado llega a superar el precio de venta que la empresa Espert S.A. debe fijar para poder mantenerse en el mercado. Allí, se explica que a medida que aumenta el precio de la categoría más vendida de cigarrillos –se trata de Massalin Particulares S.A.- considerada por la AFIP, el gravamen va insumiendo un porcentaje mayor del precio de venta de la denunciada, superando el ochenta por ciento (80%) a partir de mayo de 2011 y llegando al extremo que desde agosto de 2012 Impuestos Internos al Tabaco supera el total del precio de venta

#35288668#320614535#20220318132330291

del atado de la categoría más vendida de su representada.

En ese orden de ideas, refirió que *"…lo que establecía el Decreto Nº 296/2004 que en su Art. 2º fijaba como tope para la aplicación del gravamen del 75% un porcentaje del 25% sobre la alícuota del 60% -es decir el 75%- sobre la categoría más vendida PERO DE CADA EMPRESA EN PARTICULAR Y QUE HA SIDO EL MÉTODO APLICADO POR ESPERT S.A. PARA LIQUIDAR EL GRAVAMEN CUESTIONADO."*.

En lo referido a la posible configuración del delito de evasión imputado, sostuvo que no pudo acreditarse en las presentes actuaciones la existencia ardid o engaño por parte del contribuyente, requisitos necesarios para que se configure el tipo penal.

Señaló que en el ámbito del derecho penal tributario el concepto de *"…ardid es un medio empleado, con habilidad y maña, por el cual se logra engañar al Fisco, alcanzando tal intento por resultar ese medio apropiado para el fin de evadir un tributo."*. En apoyo de su postura, citó doctrina y jurisprudencia.

Finalmente, cabe mencionar que la defensa de Carlos Daniel Tomeo, a cargo del Dr. Hernán Emilio Carluccio, efectuó una presentación mediante la cual solicitó el sobreseimiento del nombrado argumentando que sobre su representado no existe imputación alguna y que no resultaba integrante de ningún órgano de control ni de administración de la sociedad investigada (fs. 646/647).

V. Por resolución de fecha 23.12.20 esta Sala II confirmó la decisión dictada por el juez de grado a fs. 650/658 en la que se dispuso el sobreseimiento de Ezequiel Fernández Vila y Daniel Tomeo (en sus caracteres de presidente y accionista mayoritario durante el período denunciado de la firma Espert S.A.) por el hecho que le fuera atribuido.

Contra dicha resolución interpusieron recurso de casación el Fiscal General ante esta Cámara Federal

y la querella (AFIP), los que fueron concedidos por este tribunal y mantenidos ante la Cámara Federal de Casación Penal –FLP 18322/2014/2/CFC2 y el presente FLP 18322/2014/3/CFC1, respectivamente-.

Por su parte, el Dr. Ricardo H. Negrete, letrado apoderado de la Administración Federal de Ingresos Públicos – Dirección General Impositiva, manifestó que esta Sala omitió dar tratamiento al agravio referido al sobreseimiento respecto de la evasión al impuesto interno al tabaco mediante la presentación de declaraciones juradas desde febrero de 2009 hasta noviembre de 2013 mediante la incorrecta aplicación del art. 15 de la ley 24.674.

En tal sentido, alegó que la resolución recurrida no se encuentra debidamente motivada, por lo que resulta arbitraria en los términos del art. 123 del C.P.P.N.. También expresó que la omisión de un agravio efectuado vulnera el derecho de defensa y la garantía del debido proceso.

Por tales motivos, solicitó se anule la resolución recurrida y se disponga la continuidad de la instrucción.

VI. Por resolución del 13.9.21 la Sala III de la C.F.C.P. resolvió por mayoría, rechazar el recurso de casación del Ministerio Público Fiscal y hacer lugar parcialmente al recurso de casación interpuesto por la querella. Dispuso anular la resolución recurrida y reenviar la presente a este tribunal a fin de que se dicte un nuevo pronunciamiento y se expida sobre la restante cuestión planteada (arts. 530 y 531 del C.P.P.N.).

Como bien señala el tribunal de casación, en el recurso interpuesto por la querella se ha omitido el tratamiento del agravio referido al sobreseimiento de la evasión al impuesto interno al tabaco mediante la presentación de declaraciones juradas desde febrero de 2009 hasta noviembre de 2013 mediante la incorrecta aplicación del art. 15 de la ley 24.674.

#35288668#320614535#20220318132330291

VII. a. Ahora bien, atento lo resuelto por la Sala III de la Cámara Federal de Casación Penal, y a efectos de no vulnerar su derecho al recurso, corresponde tratar los agravios esgrimidos por el Dr. Negrete, contra el sobreseimiento dispuesto el juez de la instancia de origen respecto a la presunta evasión al impuesto interno al tabaco mediante la presentación de declaraciones juradas desde febrero de 2009 hasta noviembre de 2013 mediante la incorrecta aplicación del art. 15 de la ley 24.674.

En ese sentido, corresponde establecer si la conducta imputada a los responsables de la firma Espert S.A. se encuentra comprendida dentro de los requisitos exigidos para la configuración del delito de evasión, previsto en el art. 1 de la ley 24.769, modificado por la ley 27.430 en cuanto dispone que *"Será reprimido con prisión de dos a seis años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de un millón quinientos mil pesos por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratare de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año".*

Sentado ello, efectuaremos un estudio para verificar si en las conductas evaluadas se advierte la existencia de todos los elementos típicos necesarios para la adecuación al delito de evasión, especialmente si se utilizaron maniobras de ardid, engaño u ocultación dolosa por parte de los responsables de la firma Espert S.A..

En tal sentido, cabe destacar que la doctrina especializada en la materia ha entendido que "*Desde el punto de vista del derecho positivo argentino, la estafa tributaria requiere un ardid; no basta con la mera omisión de informar o el informar erróneamente,*

si no se apoya esa información con un respaldo objetivado, diferente de la mera manifestación de voluntad.”. Destacando que *“En este sentido, y en tanto las previsiones de “declaraciones engañosas” y “ocultaciones maliciosas” que incluye el tipo son, indudablemente, debido a la redacción, ejemplos legales de ardides, deben ser leídas también en el sentido de requerir de la conducta, como en todo ardid, la objetivación que tienda a dar viso de realidad a la información falsa transmitida. La declaración engañosa, en el sentido jurídico del tipo, no será la mera afirmación falsa de un hecho, sino el apoyo en su apariencia de realidad que, mediante una maniobra, se le dé a esa información errónea. Una declaración engañosa consiste, por ejemplo, no ya en la afirmación de la ocurrencia de un hecho que reduce la carga impositiva, sino en el soporte con documentación falsa de la existencia de la operación pretendida. Una ocultación es maliciosa en el sentido de constituir un ardid cuando la omisión de dar un dato se apoya también en maniobras tendientes a disimular o a borrar los trazos de la existencia del hecho que se pretende ocultar. Posiblemente este sea el caso cuando la información falsa, expresada mediante un silencio que deja en desconocimiento la existencia de un hecho, sea apoyada con la eliminación de los registros de todas las trazas de operación. La ocultación de un hecho que sólo consiste en la falta de relato en la declaración jurada, cuando en realidad el hecho puede reconstruirse de los registros propios, no conforma un ardid, sino una simple mentira omisiva.”.* (cfr. Guillermo Orce, Gustavo Fabián Trovato, “*Delitos tributarios*”, Abeledo Perrot 1º Edición 2008, pág. 39-40).

En esa inteligencia podemos extraer que el concepto de ardid en el ámbito del derecho penal tributario podría ser entendido como un medio empleado por el sujeto activo por el cual se logra engañar al fisco, alcanzando ese objetivo al resultar un medio

#35288668#320614535#20220318132330291

apropiado para el fin de evadir un tributo. Por lo que, si el medio empleado no logra obstaculizar la tarea del fisco induciéndolo a error o si la maniobra resulta descubierta a simple vista, no se trataría de un ardid idóneo.

Sumado a ello, cabe destacar que jurisprudencia relevante ha seguido este lineamiento con referencia al delito de evasión refiriendo "… m*al podría considerarse ardidosa la conducta del imputado que sigue ajustando sus sucesivas declaraciones juradas a las normas que entiende aplicables, en un tema que esta siendo dirimido en sede administrativa para establecer en definitiva la corrección o no de tal decisión…. El hecho punible en el art. 1 de la ley 24.769 consiste en evadir fraudulentamente el pago de tributos nacionales, siempre que el monto evadido exceda la suma …, es decir que para ser punible esta figura debe estar acompañada de fraude, que se configura cuando el resultado se logra utilizando las conductas que la norma describe o cualquier otra forma de ardid o engaño. También se señaló que el ardid desplegado para burlar al fisco debe ser idóneo, lo cual no puede consistir en el simple ocultamiento o la supuesta falsedad que se comete al momento de la presentación de una declaración jurada o del pago de un tributo. Ello por cuanto la figura no tipifica la simple mentira sin basamento alguno y fácilmente detectable, sino la que se lleva a cabo generalmente con posterioridad, en el momento de la actuación fiscalizadora del órgano recaudador, dirigida a establecer la veracidad de la declaración jurada y la regularidad del pago practicado. "Antes de allí sólo pudo haberse cometido el tipo infraccional, porque se trata del incumplimiento del contribuyente a su deber jurídico administrativo de proveer lealmente a la autoliquidación de su impuesto. A partir de allí, frente a la pesquisa administrativa, se puede llevar a cabo el ardid o engaño descripto en el tipo penal… Es recién frente a la pesquisa que se lleva a cabo el*

intento de escapar, de evadir lo que se debe, a través de un comportamiento objetivamente ardidoso y subjetivamente engañoso" (se citó a Julio Virgolini y Mariano Silvestroni, Delito e Infracción Tributaria, "Una reinterpretación de las sanciones vigentes en el sistema tributario a la luz de los principios constitucionales de razonabilidad y de extrema ratio" en "Derecho Penal Tributario. Cuestiones críticas", Julio Virgolini y otros, Rubinzal - Culzoni Editores, Santa Fe, 2005, pág. 121/157)... El derecho tributario obedece a la función recaudatoria del Estado y refleja y acompaña la presión fiscal frente al ciudadano contribuyente, mientras que el derecho penal se desenvuelve gobernado por las garantías constitucionales del debido proceso, de la prohibición de doble juzgamiento, de legalidad, de prohibición de autoincriminación, por el principio de inocencia, entre otras. Es por ello que es fundamental limitar los comportamientos que se arriman al ámbito penal coercitivo únicamente a aquellos que reúnen acabadamente los requisitos típicos que componen los delitos establecidos por la ley 24.769. No puede dejar de tenerse en miras que en la evasión tributaria la víctima del engaño siempre es una dependencia estatal dotada de todos los recursos, tanto humanos como económicos y coercitivos, necesarios para fiscalizar en cada caso lo declarado por los contribuyentes, y si no está de acuerdo con esa presentación, proceder a la determinación de lo que considera adeudado e iniciar el procedimiento correspondiente para lograr la percepción de lo debido. Por lo que si su función específica es ejercer el control de lo declarado, tales declaraciones, per se, difícilmente determinen un error en la imposición si ésta fuese debida. Es común que en la práctica cotidiana se den con relativa frecuencia discrepancias técnicas entre la AFIP y el contribuyente, como sucede en autos, sobre criterios de imputación de bienes, ingresos o gastos, en los que nada se oculta ni se despliegan artificios o maniobras

#35288668#320614535#20220318132330291

disimuladoras de la realidad realmente aptas para burlar al fisco, pero eso de por sí no consuma el delito. Y es así por cuanto con la sanción de la ley 24.769 -y su precedente la 23.771- lo que se pena en el caso de la evasión tributaria es la conducta de evadir el pago de los tributos mediante conductas fraudulentas u omisivas, por lo cual, para ser punible esta figura, como se dijo más arriba, debe estar acompañada de fraude…" (CNCP, en causa 9127, reg. 12409, "Eurnekian, Eduardo s/Recurso de casación" del 21.08.2008).

También encontramos precedentes en nuestra Alzada que han resuelto de manera similar: *"los ardides o engaños, así como las declaraciones y ocultaciones maliciosas, deben poseer la suficiente entidad para eludir fácilmente o no el debido control del ente recaudador."* (conf. resolución del 17.2.2009 dictada por esta Sala II con diferente integración a la actual, en la causa Nº 4417, caratulada: "Celulosa Campana S.A. s/ inf. Ley penal tributaria").

En efecto, en el precedente mencionado se ha afirmado que *"…el ilícito tributario, tanto en su forma comisiva como en su modalidad omisiva, debe contener un ardid o engaño idóneo, real, significativo y oportuno dirigido a ocasionar el error inevitable en el fisco, por lo que a fin de verificar su concurrencia corresponde, en cada caso, evaluarlo de acuerdo a esas posibilidades del fisco, considerando la existencia del sistema autodeclarativo de tributos en nuestro régimen impositivo."*.

b. Luego de estas consideraciones doctrinarias y jurisprudenciales, se analizarán todas las circunstancias del caso, adelantando que se confirmará el sobreseimiento adoptado por la instancia de origen.

En primer lugar, cabe destacar que tal como ha postulado la defensa de los imputados y de las constancias de autos, surge de los distintos informes efectuados por el ente recaudador que los ajustes

practicados han sido calculados en base a las declaraciones juradas presentadas por el contribuyente, tomadas como sustento para la determinación de la diferencia del impuesto al tabaco a ingresar. Por lo que, resulta posible señalar que las declaraciones juradas presentadas por la contribuyente al no haber sido impugnadas por el fisco y haber servido de base cierta para la determinación de la diferencia del impuesto, no podrían ser consideradas ardidosas.

A su vez, la contribuyente en su descargo destacó que ha presentado dichas declaraciones juradas en tiempo y forma, mediante el formulario correspondiente provisto por AFIP e incorporado *on line* en el sistema informático del fisco, por lo que el organismo recaudador contaba con la información provista por la firma Espert S.A., pudiendo verificar oportunamente cuál era la alícuota que le correspondía aplicar y sin embargo no fueron impugnadas por contener datos falsos o engañosos. Además, al contar con dicha información no resulta factible afirmar que la contribuyente actuó mediante ocultación o ardid con aptitud para dificultar el control ni para inducir a error al fisco.

En ese sentido, resulta útil señalar que tal como lo ha referido el representante de la firma imputada la diferencia de tasa del impuesto al tabaco reclamada por AFIP se traslada directamente al consumidor y no se le reclama al contribuyente haber percibido dicho tributo sin haberlo ingresado.

Como corolario podemos señalar que las deudas generadas por la contribuyente con el fisco por diferencias interpretativas entre ambas, pero sin haber sido llevadas a cabo mediante la utilización de medios ardidosos o maliciosos y demás elementos del tipo penal, dan sustento al reclamo por parte de los representantes de la AFIP para el cobro de las sumas adeudadas –como efectivamente se llevó a cabo en

#35288668#320614535#20220318132330291

autos- pero no a la configuración del delito denunciado.

Entonces, del estudio y análisis de las constancias de la causa, corresponde confirmar el sobreseimiento de Ezequiel Fernández Vila y Carlos Daniel Tomeo por no haberse acreditado la existencia de la conducta delictiva para la configuración del delito de evasión, contemplado en el art. 1 de la ley 24.769, modificado por la ley 27.430.

Por ello, el Tribunal **RESUELVE:**

CONFIRMAR la resolución apelada que dispone el SOBRESEIMIENTO de Ezequiel Fernández Vila y de Carlos Daniel Tomeo en orden al delito de evasión al impuesto interno al tabaco por los períodos fiscales de febrero de 2009 hasta noviembre de 2013 (art. 336 inc 3 del C.P.P.N. y art. 1 y 2 de la ley 24.769 modificada por la ley 27.430).

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

Jorge Eduardo Di Lorenzo – César Álvarez
Jueces de Cámara

Andrés Salazar Lea Plaza
Secretario de Cámara

#35288668#320614535#20220318132330291