



Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)

Newsletter de jurisprudencia y de abstracts de doctrina penal tributaria y de contrabando

N° 6, abril de 2009

1

ESTRUCTURA DE LA NEWSLETTER

Las materias con los que se relacionan los documentos son temas de penal tributario y de contrabando.

Los encabezados son el producto de la interpretación y selección de quien figura como Autor del sumario. El lector puede confrontarlos con la transcripción de la parte del texto correspondiente que figura bajo el título “Sumarios”, y adicionalmente con el acceso al texto completo a través del hipervínculo que se consigna debajo de los datos de la fuente. En el caso de sumarios oficiales, los encabezados son creados por la UFITCo.

Con la totalidad de los encabezados de cada Newsletter ordenados alfabéticamente se prepara un repertorio, que es el contenido del archivo “**Índice acumulativo**”, que se encuentra Disponible en el sitio Web del Ministerio Público. La dirección de Internet para acceder en forma directa al Índice es:

http://www.mpf.gov.ar/Institucional/UnidadesFE/UFITCO_Newsletter.html

INDICE TEMÁTICO

A

Apropiación indebida de tributos. Interpretación del art. 6 de la ley 24769: el tipo penal es doloso y requiere la acreditación fehaciente del conocimiento y voluntad de acto del sujeto activo, como así también que se demuestre, además de la falta de depósito total o parcial en término del tributo pertinente, que éste previamente debió ser retenido o percibido, de acuerdo a los términos en que fue legislada la propia norma. Insuficiencia de la sola comprobación de la falta de pago de tributos para atribuir responsabilidad penal. Véase Reynoso, Pedro Alberto s/recurso de casación. Causa 5865, CNCP, Sala III, 2007.02.13

C

Contrabando. Mercaderías. Interpretación. Moneda extranjera (divisas): exclusión. Los instrumentos meramente representativos de valores dinerarios no constituyen mercaderías susceptibles de importación o exportación, salvo que se trate de compras o ventas de billetes hechas por entidades emisoras. Inexistencia de delito, sin perjuicio de las atribuciones de la autoridad administrativa encargada del control del egreso de fondos del mercado local de cambios [En el caso, se revocó el procesamiento de un imputado que transportaba dólares en una cantidad superior a la permitida, en un portavalores por debajo de sus ropas-] (Del voto de la mayoría). Véase Reg. 445-08 A, Incidente de apelación interpuesto por la defensa de



Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)

Newsletter de jurisprudencia y de abstracts de doctrina penal tributaria y de contrabando

N° 6, abril de 2009

2

Tomás Iván Moro, formado en la causa N° 6601, Caratulada: Moro, Tomás Iván s/ tentativa de contrabando. Causa 58247, CPECON, Sala A, 2008.07.25

Contrabando. Política criminal. Montos para diferenciar entre infracción aduanera y delito de contrabando. Código Aduanero, art. 947. La limitación del campo de punibilidad del contrabando, basada exclusivamente en razones de política criminal, es de incumbencia del Poder Legislativo. El desacierto de esa política, que permite mantener la incriminación por hechos manifiestamente insignificantes no puede ser remediado por el tribunal, en tanto no ha sido puesta en cuestión la constitucionalidad de la norma legal. Véase Reg. 231-08 A, Incidente de apelación del auto de procesamiento interpuesto por la defensa de Daniel Víctor Teper (en su carácter personal y como representante de Dayma SRL en causa 10.744, Dayma Corp SRL s/ Av. de contrabando. Causa 57835, CPECON, Sala A, 2008.05.19

Contrabando. Presentación ante el servicio aduanero de documentación presuntamente apócrifa [delito previsto en los artículos 863 y 865, inc. f) del Código Aduanero]. Participación del despachante de aduana en el contrabando de mercaderías ingresadas a plaza mediante dicha documentación. Procesamiento. Procedencia. Insuficiencia –a efectos de demostrar la falta de participación en los hechos del despachante-, con probar que la declaración presentada se ajusta a los datos proporcionados por el mandante, porque dichos datos pueden diferir de la realidad. La idoneidad que se exige a este auxiliar del servicio aduanero lo obliga a supervisar acabadamente la documentación y, en caso de dudas, requerir explicaciones a

su mandante para no actuar con imprudencia. Véase Reg. 219-08 A, Incidente de apelación del procesamiento de Sergio Eduardo Ibarlucea en causa n° 11.335/04 caratulada "Ibarlucea, Sergio Eduardo s/ contrabando. Causa 57751, CPECON, 2008.05.16

Contrabando. Presentación ante el servicio aduanero de documentación presuntamente apócrifa [delito previsto en los arts. 863 y 865, inc. f) del Código Aduanero. Inaplicabilidad del artículo 947 de dicho Código. Véase Reg. 231-08 A, Incidente de apelación del auto de procesamiento interpuesto por la defensa de Daniel Víctor Teper (en su carácter personal y como representante de Dayma SRL en causa 10.744, Dayma Corp SRL s/ Av. de contrabando. Causa 57835, CPECON, Sala A, 2008.05.19

Contrabando. Transporte de dólares en una cantidad superior a la permitida, en un portavalores por debajo de las ropas. Inexistencia de ardid o engaño idóneo, por tratarse de una actitud habitual de todo pasajero, que no puede entenderse tendiente a impedir o dificultar el control aduanero (coincidencia de votos). Véase Reg. 445-08 A, Incidente de apelación interpuesto por la defensa de Tomás Iván Moro, formado en la causa N° 6601, Caratulada: Moro, Tomás Iván s/ tentativa de contrabando. Causa 58247, CPECON, Sala A, 2008.07.25

D

Dolo: configuración del aspecto cognoscitivo. Para que el autor tenga la posibilidad de comprender la criminalidad del acto (art. 34, inc. 1 del CPPN) debe obrar en función de una correcta información sobre la forma en que el orden jurídico regula su comportamiento, requiriéndose para formular el reproche un conocimiento potencial de la



Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)

Newsletter de jurisprudencia y de abstracts de doctrina penal tributaria y de contrabando

Nº 6, abril de 2009

3

ilicitud de su conducta. Véase Ciccone Calcográfica SA s/infracción ley 24769. Causa 346/2005, Juzgado Nacional en lo Penal Tributario Nº 2, 2008.06.04

E

Error de prohibición. Concepto. El error que recae sobre el carácter antijurídico constituye un error de prohibición que podrá ser directo o indirecto, según afecte la comprensión de la norma prohibitiva -por desconocimiento de su existencia, de su validez o de su alcance-, o que se trate de la convicción de que opera. En el caso de una causa de justificación. Véase Ciccone Calcográfica SA s/infracción ley 24769. Causa 346/2005, Juzgado Nacional en lo Penal Tributario Nº 2, 2008.06.04

Error de prohibición. Invencibilidad del error. Asesoramiento profesional como factor constitutivo de la invencibilidad del error. El error es invencible cuando el autor no puede librarse de aquél usando cautamente los sentidos y la razón, y su admisibilidad depende de las circunstancias concretas del caso para decidir si debe considerárselo o no, vencible. Véase Ciccone Calcográfica SA s/infracción ley 24769. Causa 346/2005, Juzgado Nacional en lo Penal Tributario Nº 2, 2008.06.04

Error de prohibición. Invencibilidad del error. Asesoramiento profesional como factor constitutivo de la invencibilidad del error. Fuentes confiables. Enunciación. Abogados principalmente, pero también los notarios, procuradores y funcionarios competentes en el ámbito en el cual se debe desarrollar el proyecto de acción. El ciudadano no debe cargar con la tarea de verificar la corrección del consejo jurídico, pues ello llevaría a una cadena interminable de comprobaciones que prácticamente impediría todo comportamiento. Véase Ciccone Calcográfica

SA s/infracción ley 24769. Causa 346/2005, Juzgado Nacional en lo Penal Tributario Nº 2, 2008.06.04

Error de prohibición. Invencibilidad del error. Asesoramiento profesional como factor constitutivo de la invencibilidad del error. Materia tributaria: tratándose de un ámbito altamente normativizado, se supone la necesidad de buscar asesoramiento contable. Por ello, ante el asesoramiento brindado por un contador, más allá de su acierto o error, no resultaba exigible, para quienes se desenvuelven en un ámbito ajeno a su especialidad, que duden de la exactitud de tales consejos, menos aún cuando la dilucidación de la cuestión requiere conocimientos específicos, y el asesoramiento proviene de una persona experimentada en asuntos impositivos, con quien los une una relación profesional de varios años, de la que derivó un vínculo de confianza. Existiendo un motivo para buscar asesoramiento, el ciudadano no instruido jurídicamente por regla general deberá consultar a una persona versada en derecho, en la mayoría de los casos a un abogado, para que su error de prohibición sea invencible, salvo que el profesional recomiende de manera manifiestamente poco seria 'maniobras burdas' para burlar la ley. Véase Ciccone Calcográfica SA s/infracción ley 24769. Causa 346/2005, Juzgado Nacional en lo Penal Tributario Nº 2, 2008.06.04

Error de prohibición. Invencibilidad del error. Aspectos relevantes a tener en cuenta a efectos de evaluar la concurrencia del mismo. Se deben tener en cuenta, entre otros aspectos, las condiciones personales del sujeto, su grado de instrucción, la profesión y actividad habitual, las circunstancias del hecho, la existencia de motivos para asesorarse o informarse, en



Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)

Newsletter de jurisprudencia y de abstracts de doctrina penal tributaria y de contrabando

Nº 6, abril de 2009

4

particular cuando se actúa en un sector sujeto a la regulación jurídica específica.. Véase Ciccone Calcográfica SA s/infracción ley 24769. Causa 346/2005, Juzgado Nacional en lo Penal Tributario Nº 2, 2008.06.04

Evasión fiscal. Ardid. Ausencia. Denuncia penal de la AFIP basada en ajustes impositivos fundados en diferencias de criterio, sumado a inexistencia de ocultamiento de la realidad económica de la empresa, ya que sus responsables brindaron absoluta colaboración a la fiscalización que se le practicara aportando la información necesaria para la determinación de la materia imponible. Véase Ciccone Calcográfica SA s/infracción ley 24769. Causa 346/2005, Juzgado Nacional en lo Penal Tributario Nº 2, 2008.06.04

I

Interpretación de leyes penales. Existencia de *obiter dictum*. Apartamiento o seguimiento de doctrina plenaria con sustento en un pretendido *obiter dictum* (En el caso, por mayoría, se resolvió que el querellante carece de legitimación procesal para recurrir la concesión del instituto de la suspensión del juicio a prueba). La disidencia, en cambio declaró que el querellante tiene legitimación, interpretando que nada impide que se comparta la interpretación de una cláusula constitucional efectuada por la Corte Suprema de Justicia en sus fallos, amén de que el Alto Tribunal pueda haberse excedido, al hacerla, del planteo estrictamente efectuado, en su caso). Véase Reg. 10934. 4 Ugolini, Adriano s/ recurso de casación. Causa 8917. Reg. 10934. 4, CNCP, sala IV, 2008.10.15

P

Proceso penal. Apropiación indebida de recursos de la seguridad social. Deuda totalmente cancelada. Procedencia del sobreseimiento. Véase Argenmed Sistemas Médicos SRL s/ Pta. Inf.Art.9 ley 24.769, Expte. 4872/III, Cámara Federal de La Plata, 2008.11.11

Proceso penal. Denuncia penal en materia tributaria. Naturaleza diferente a la de la denuncia regulada por el art. 174 del CPPN. Determinación de oficio o acto equivalente como factor de procedibilidad de la acción penal. Compatibilidad con las facultades del Ministerio Público de requerir o desestimar la acción penal, con independencia de las conclusiones del órgano administrativo. Véase Díaz Ortiz, José A.: "La denuncia penal tributaria", Práctica Profesional 79, Editorial La Ley, 2008.

Proceso penal. Procesamiento. Requisitos y efectos. La fundamentación del auto que dispone el procesamiento, aunque imprescindible, basta con que sea somera (art. 308 CPPN). Sólo supone una estimación de la responsabilidad del imputado que no requiere más sustanciación que haberlo escuchado y evacuado brevemente las citas útiles que hubiera hecho (arts. 294, 304 y 306 del CPPN). Esa estimación no es definitiva ni vinculante. El mismo juez puede revocarla posteriormente y la defensa tendrá oportunidad de pronunciarse si el Ministerio Público requiere la elevación de la causa a juicio (arts. 311 y 349 CPPN). Véase Reg. 231-08 A, Incidente de apelación del auto de procesamiento interpuesto por la defensa de Daniel Víctor Teper (en su carácter personal y como representante de Dayma SRL en causa 10.744, Dayma Corp SRL s/ Av. de contrabando. Causa 57835, CPECON, Sala A, 2008.05.19

R



Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)

Newsletter de jurisprudencia y de abstracts de doctrina penal tributaria y de contrabando

Nº 6, abril de 2009

5

Responsabilidad penal del asesor impositivo. Participación. Convencimiento evidenciado al detallar el alcance del asesoramiento brindado a sus clientes sumado a la ausencia de reglamentación de aspectos sustanciales de un régimen (En el caso, la tributación por renta mundial). Relevancia a efectos de tener por no configurada una hipótesis de participación. Véase Ciccone Calcográfica SA s/infracción ley 24769. Causa 346/2005, Juzgado Nacional en lo Penal Tributario Nº 2, 2008.06.04

S

Suspensión del juicio a prueba. Delitos tributarios. Inaplicabilidad a la ley penal tributaria. Relevancia de los presupuestos y principios que rigen en materia impositiva. Analogía con el supuesto de extinción de la acción con el pago de la multa En el caso de delitos exclusivamente sancionados con esa especie de pena (art. 64 del C.P. -texto según ley 24.316). Improcedencia de la aplicación de la doctrina de la CSJN en el fallo Acosta por tratarse de supuestos diferentes (en ese caso se trató de un supuesto de infracción al primer párrafo del artículo 14 de la ley 23.737, con lo que no eran de aplicación los artículos 17 y 18 de la referida ley). Véase Reg. 12.158. Arana, Sergio Daniel s/recurso de casación. Causa 9230, CNCP, sala I, 2008.06.20, Véase Argenmed Sistemas Médicos SRL s/ Pta. Inf. Art. 9 ley 24.769, Expte. 4872/III , Cámara Federal de La Plata, 2008.11.11

Suspensión del juicio a prueba. Delitos tributarios. Inaplicabilidad a la ley penal tributaria. Relevancia del marco conceptual que surge de la doctrina de la CSJN referida al régimen impositivo y a su función como

instrumento de regulación, (Fallos 316:42; 314: 1387; 316:1255), del que puede inferirse que resulta una razonable medida de política criminal tanto penalizar ciertas conductas de fraude fiscal como posibilitar que el infractor pueda revertir su comportamiento cancelando sus obligaciones, atendiendo a un propósito de enmienda y toma de conciencia de los deberes fiscales, al tiempo que posibilita el ingreso a las arcas del Estado del impuesto omitido. Así la extinción de la acción respecto de los delitos tipificados por la ley 23.771 exige que el infractor dé total cumplimiento a la deuda fiscal, de donde el pago de la acreencia adquiere lugar preponderante, pues sólo de esa forma se salvaguarda la integridad de la hacienda pública (bien jurídico tutelado) y cuya lesión provocó la evasión del tributo.. Véase Reg. Nº12.158. Arana, Sergio Daniel s/recurso de casación. Causa 9230, CNCP, sala I, 2008.06.20

Suspensión del juicio a prueba. Delitos tributarios. Inaplicabilidad a la ley penal tributaria. Relevancia del marco conceptual que surge de la doctrina de la CSJN referida al régimen impositivo y a su función como instrumento de regulación, del que puede inferirse que resulta una razonable medida de política criminal tanto penalizar ciertas conductas de fraude fiscal como posibilitar que el infractor pueda revertir su comportamiento cancelando sus obligaciones, atendiendo a un propósito de enmienda y toma de conciencia de los deberes fiscales al tiempo que posibilita el ingreso a las arcas del Estado del impuesto omitido. Así la extinción de la acción respecto de los delitos tipificados por la ley 23.771 exige que el infractor dé total cumplimiento a la deuda fiscal, de donde el pago de la acreencia adquiere lugar preponderante, pues sólo de esa forma se salvaguarda la



**Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando
(UFITCo)**

Newsletter de jurisprudencia y de abstracts de doctrina penal tributaria y de contrabando

N° 6, abril de 2009

6

integridad de la hacienda pública (bien jurídico tutelado) y cuya lesión provocó la evasión del tributo. Véase Argenmed Sistemas Médicos SRL s/ Pta. Inf.Art.9 ley 24.769, Expte. 4872/III , Cámara Federal de La Plata, 2008.11.11



**Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando
(UFITCo)**

Newsletter de jurisprudencia y de abstracts de doctrina penal tributaria y de contrabando

N° 6, abril de 2009

7

JURISPRUDENCIA

Suspensión del juicio a prueba. Delitos tributarios. Inaplicabilidad a la ley penal tributaria. Relevancia de la exclusión normativa –no atacada de inconstitucionalidad-, del art. 10 de la ley 24316, en cuanto dispone que “Las disposiciones de la presente ley no alterarán los regímenes especiales dispuestos en las leyes 23.737 y 23.771”. Se interpreta que la finalidad de esta norma es asegurar el prevalecimiento de la norma especial (En el caso, art. 14 de la ley penal 23.771), análogo al vigente establecido en la ley 24.769, artículo 76 bis del Código Penal, en un todo de acuerdo con las prescripciones del art. 4º del código de fondo. En esa inteligencia, de admitir la aplicación coetánea de ambos institutos cabría la posibilidad para el infractor de extinguir la acción penal por delitos de la ley 23.771 más de una vez, es decir, una por vía del artículo 76 bis del C.P. y otra por aquella norma, lo que se encuentra expresamente vedado.

Suspensión del juicio a prueba. Delitos tributarios. Inaplicabilidad a la ley penal tributaria. Relevancia del marco conceptual que surge de la doctrina de la CSJN referida al régimen impositivo y a su función como instrumento de regulación, del que puede inferirse que resulta una razonable medida de política criminal tanto penalizar ciertas conductas de fraude fiscal como posibilitar que el infractor pueda revertir su comportamiento cancelando sus obligaciones, atendiendo a un propósito de enmienda y toma de conciencia de los deberes fiscales al tiempo que posibilita el ingreso a las arcas del Estado del impuesto omitido. Así la extinción de la acción respecto de los delitos tipificados por la ley 23.771 exige que el infractor dé total cumplimiento a la deuda fiscal, de donde el pago de la acreencia adquiere lugar preponderante, pues sólo de esa forma se salvaguarda la integridad de la hacienda pública (bien jurídico tutelado) y cuya lesión provocó la evasión del tributo.

Suspensión del juicio a prueba. Delitos tributarios. Inaplicabilidad a la ley penal tributaria. Relevancia de los presupuestos y principios que rigen en materia impositiva. Analogía con el supuesto de extinción de la acción con el pago de la multa En el caso de delitos exclusivamente sancionados con esa especie de pena (art. 64 del C.P. -texto según ley 24.316). Improcedencia de la aplicación de la doctrina de la CSJN en el fallo Acosta por tratarse de supuestos diferentes (en ese caso se trató de un supuesto de infracción al primer párrafo del artículo 14 de la ley 23.737, con lo que no eran de aplicación los artículos 17 y 18 de la referida ley).

Proceso penal. Apropiación indebida de recursos de la seguridad social. Deuda incluida en un plan de facilidades que caduca. Inclusión de la deuda en otro plan, que se encuentra vigente y cumpliéndose al momento de la sentencia. Procedencia de la suspensión del trámite del proceso y de la prescripción de la acción penal hasta el cumplimiento de la totalidad de las cuotas, con fundamento en la aplicación analógica de la doctrina de la CSJN in re “Backchellian”. Improcedencia del sobreseimiento.



Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)

Newsletter de jurisprudencia y de abstracts de doctrina penal tributaria y de contrabando

N° 6, abril de 2009

8

Proceso penal. Apropiación indebida de recursos de la seguridad social. Deuda totalmente cancelada. Procedencia del sobreseimiento

Fuente: Argenmed Sistemas Médicos SRL s/ Pta. Inf.Art.9 ley 24.769, Expte. 4872/III , Cámara Federal de La Plata, 2008.11.11

Disponible en www.mpf.gov.ar/ufitco/pdfs/argenmed.pdf

EL CASO

El *a quo* decretó el procesamiento sin prisión preventiva del imputado en orden al delito de apropiación indebida de los recursos de la Seguridad Social de los empleados en relación de dependencia de la firma Argenmed Sistemas Médicos S.R.L., respecto de los períodos 11/03 y 03/04). Dicho pronunciamiento fue confirmado por la alzada. Devuelto el expediente a primera instancia, el imputado se presentó solicitando que se le aplique la excepción prevista por el art. 9 de la ley 26.283, a través de la cual el Congreso de la Nación dispuso que la AFIP estableciera planes de facilidades de pago especiales para que los prestadores médico-asistenciales públicos o privados y las obras sociales del Sistema Nacional del Seguro de Salud que hubieren sido alcanzados por el estado de emergencia sanitaria nacional -decreto 486/02 y sus modificaciones-, cancelen las obligaciones tributarias devengadas hasta la fecha de entrada en vigencia de dicha ley. Por ello, siendo que las deudas que se le imputan se encuentran canceladas -según invoca-, propicia su sobreseimiento.

Por los aportes pertenecientes al período 11/03, la firma se acogió al plan RAFA en un acuerdo de pago de 36 cuotas, de las que abonó solamente 27, lo cual ocasionó la caducidad del plan. El plan caduco fue incluido en otro régimen especial de pagos (art. 3 de la Resolución General 2360/2007), que al momento de la sentencia se encontraba vigente y en pleno cumplimiento.

A su vez, respecto del período 03/04, la empresa canceló la deuda a través de dos pagos en efectivo. Respecto de este período la fiscal estimó que correspondía dictar el sobreseimiento del imputado, pero que no cabía aplicar la excepción consagrada en la ley 26.283 en punto a los recursos de la Seguridad Social adeudados por el período 11/03.

El juez de grado resolvió no hacer lugar a la aplicación de la excepción contenida en el art. 9 de la ley 26.283 en favor del imputado, pero acogió la pretensión con un alcance distinto al requerido. Así, se dispuso revocar la resolución en cuanto denegó la petición de que se aplique el régimen consagrado por la ley 26.283, y se dispuso decretar la suspensión del trámite del proceso en relación con los aportes de la Seguridad Social correspondientes al período 11/03, - con sujeción a la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación En el caso Backchellian-, y de la prescripción de la acción penal hasta tanto el contribuyente cumpla con la totalidad de las cuotas del régimen especial de facilidades de pago vigente.

Respecto del 03/04 (totalmente cancelado), se decretó el sobreseimiento por haber desaparecido la motivación principal de la persecución penal (art. 336 inc.2 del Código Procesal Penal de la Nación).



Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)

Newsletter de jurisprudencia y de abstracts de doctrina penal tributaria y de contrabando

N° 6, abril de 2009

9

SUMARIOS

El Tribunal estima que la interpretación armónica del sistema normativo [...] autoriza a acoger la pretensión del recurrente, aunque con alcances distintos a los pretendidos. En efecto, el *a quo* escogió como principal argumento para rechazar la aplicación de la excepción consagrada por la ley 26.283 el hecho de que ninguna de las deudas emergentes de los hechos investigados en estas actuaciones han sido incluidas en planes especiales de facilidades de pago establecidos por la AFIP a partir de la disposición legal anteriormente transcrita

Si bien eso es cierto, tal circunstancia no gravita frente a los alcances que corresponde dispensar al régimen en cuestión. En primer lugar, y como ya se dijo, la empresa incluyó el período 11/03 de los aportes reclamados en el plan RAFA (Resolución General N° 1678), el cual se encuentra alcanzado entre las obligaciones devengadas enumeradas por el art. 3 de la Resolución General 2360/2007 como factibles de ser incluidas en su régimen -aún cuando el plan primigenio se encuentre caduco- en tanto los pagos parciales cumplidos se imputen al saldo adeudado, como lo acreditó el sumariado en su presentación.

Tampoco resultan sustanciales para el caso- las previsiones del art. 9 de la ley 26.283, resaltado por el señor juez de grado en su resolución. Ello es así porque la no aplicación de la exención otorgada por la ley opera cuando los beneficiarios de la *presente medida* incumplan los *planes especiales de facilidades de pago*. De consuno con lo anteriormente expuesto, no puede concluirse sino en que la limitación establecida por la norma no hace alusión a los planes que tuvieron vigencia a través de distintas resoluciones anteriores del ente recaudador y que fueron incumplidos los cuales, se reitera, pueden ser absorbidos en ciertos supuestos por este régimen especial-, sino que la referencia está dirigida a planes suscriptos e infringidos al amparo de la ley 26.283 y las resoluciones administrativas consecuentes y concordantes. Nada de ello ocurre en el *sub judice*, porque el plan requerido por Argenmed Sistemas Médicos S.R.L. a la luz de la ley 26.283 y de la Resolución General 2360/07, actualmente se encuentra vigente por el cumplimiento de las cuotas pactadas. En tales condiciones, y dándose los presupuestos necesarios para que el contribuyente pueda quedar alcanzado por las previsiones del régimen especial en trato, corresponde hacer lugar a su petición y revocar lo resuelto por el *a quo* sobre el punto.

Ahora bien, despejado lo anterior, resulta necesario precisar cuáles son los efectos que la solución anticipada habrá de tener sobre el proceso. Y en esto, pues, la derivación será diferente al sobreseimiento que propicia el recurrente. En efecto, En el caso de Fallos 327:3937 la Corte Suprema de Justicia de la Nación al examinar la operatividad del régimen de facilidades de pago dispuesto por el decreto 1384/01- estableció ciertas pautas que por su analogía el Tribunal encuentra plenamente aplicables al *sub judice*. Allí, el Procurador General - a cuyo dictamen la Corte se remitió- dijo: “si la ley le ofrece al contribuyente la posibilidad de poner fin a la acción y evitar la imposición de la pena abonando la totalidad de la deuda y, a la vez, admite la posibilidad de que ello tenga lugar en el marco de un régimen de facilidades de pago (...) no parece lógico que el proceso penal pueda proseguir hasta el dictado de una sentencia definitiva, eventualmente condenatoria, mientras el contribuyente se halla cumpliendo las cuotas del plan de pago previamente acordado”. Y concluyó: “Por el contrario, en mi opinión, la previsión por parte del legislador de un plazo para el cumplimiento de las obligaciones que es condición para la extinción de la acción importa, implícitamente, una suspensión ministerio legis del trámite del proceso y de la prescripción de la acción hasta tanto



Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)

Newsletter de jurisprudencia y de abstracts de doctrina penal tributaria y de contrabando

N° 6, abril de 2009

10

el contribuyente cumpla satisfactoriamente con la totalidad de los pagos estipulados en el régimen de regularización, en cuyo caso deberá desistirse de la pretensión punitiva, o se produzca la caducidad del plan de facilidades de pago por incumplimiento, en cuyo caso deberá reiniciarse el ejercicio de la acción penal pública” (*in re* Backchellián, Fabián y otros s/ infracción ley 24.769, sentencia del 28/09/04, las remisiones a otros fallos y las citas de las disposiciones legales han sido omitidas). De consuno a lo expuesto y con sujeción a las consideraciones del Alto Tribunal, corresponde decretar la suspensión del trámite del proceso y de la prescripción de la acción penal hasta tanto el contribuyente cumpla con la totalidad de las cuotas del régimen especial de facilidades de pago vigente, en punto al período 11/03 de los aportes al Sistema de Seguridad Social que adeuda.

En otro orden de ideas, distinto es el temperamento que se adoptará respecto de la situación procesal del encartado en punto al período 03/04 de los aportes en tela de juicio. En tal sentido, siendo que dicha deuda se encuentra totalmente cancelada, el Tribunal juzga razonable decretar el sobreseimiento de L. por haber desaparecido la motivación principal de la persecución penal. Solución que, por lo demás, concuerda con la propiciada por la señora Fiscal Subrogante de primera instancia en su dictamen (Del voto unificado de los Dres. Antonio Pacilio, Carlos Alberto Nogueira y Carlos Alberto Vallefin)

Autor del sumario: Telias, Sara Diana (UFITCo)

Apropiación indebida de tributos. Interpretación del art. 6 de la ley 24769: el tipo penal es doloso y requiere la acreditación fehaciente del conocimiento y voluntad de acto del sujeto activo, como así también que se demuestre, además de la falta de depósito total o parcial en término del tributo pertinente, que éste previamente debió ser retenido o percibido, de acuerdo a los términos en que fue legislada la propia norma. Insuficiencia de la sola comprobación de la falta de pago de tributos para atribuir responsabilidad penal.

Fuente: Reg. 90.07.3. Reynoso, Pedro Alberto s/recurso de casación. Causa n° : 5865, CNCP, Sala III, 2007.02.13

No se publica el fallo in extenso

SUMARIO

El tipo penal acuñado en el art. 6° de la ley 24.769 -Régimen Penal Tributario-, es doloso y requiere la acreditación fehaciente del conocimiento y voluntad de acto del sujeto activo, como así también que se demuestre, además de la falta de depósito total o parcial en término del tributo pertinente, que éste previamente debió ser retenido o percibido, de acuerdo a los términos en que fue legislada la propia norma. En la resolución en crisis, de lo único que se da cuenta es de la falta de pago de tributos, esta solitaria comprobación no basta para atribuirle



Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)

Newsletter de jurisprudencia y de abstracts de doctrina penal tributaria y de contrabando

N° 6, abril de 2009

11

responsabilidad penal al encausado por el delito de marras. (Voto de la Dra. Ledesma, adhieren los Dres. Riggi y Tragant).

Citas: García Berro, Diego "La naturaleza jurídica de los montos de la ley 24.769", en "Derecho Penal Tributario", Cuestiones críticas, Coord. Juan Pedro Galván Greenway, Ed. Rubinzal-Culzoni, Bs. As. - Santa Fe, 2005, pág. 212. Binder, Alberto M. "Introducción al derecho penal", Ed. Ad-Hoc, Buenos Aires, 2004, pág. 147.

Autor del sumario: Boletín de Jurisprudencia de la Cámara Nacional de Casación Penal, Primer trimestre 2007

Contrabando. Presentación ante el servicio aduanero de documentación presuntamente apócrifa [delito previsto en los artículos 863 y 865, inc. f) del Código Aduanero]. Participación del despachante de aduana en el contrabando de mercaderías ingresadas a plaza mediante dicha documentación. Procesamiento. Procedencia. Insuficiencia –a efectos de demostrar la falta de participación en los hechos del despachante-, con probar que la declaración presentada se ajusta a los datos proporcionados por el mandante, porque dichos datos pueden diferir de la realidad. La idoneidad que se exige a este auxiliar del servicio aduanero lo obliga a supervisar acabadamente la documentación y, en caso de dudas, requerir explicaciones a su mandante para no actuar con imprudencia.

Fuente: Reg. 219-08 A, Incidente de apelación del procesamiento de Sergio Eduardo Ibarlucea en causa n° 11.335/04 caratulada "Ibarlucea, Sergio Eduardo s/ contrabando. Causa 57751, CPECON, 2008.05.16

Disponible en http://www.mpf.gov.ar/ufitco/pdfs/Reg_219-08_A.pdf

EL CASO

Se apela la resolución que dispuso el procesamiento y embargo de bienes del imputado como autor del delito previsto en los artículos 863 y 865, inc. f) del Código Aduanero, consistente en la presentación ante el servicio aduanero de documentación presuntamente apócrifa.

En oportunidad de declarar ante el juez, el imputado negó toda participación en la presunta falsificación y simulación de los despachos, alegando haber actuado con la idoneidad que le era exigida por su calidad de despachante. En esa oportunidad expresó que se limitó a cumplir con los deberes atinentes a la confección y presentación de los despachos de aduana de la mercadería importada, desconociendo las irregularidades vinculadas a la identidad de la persona de la importadora así como la falsedad de los documentos y certificados acompañados a los despachos de importación cuestionados.

No obstante, de las actuaciones surge que el procesado no sólo "hizo las operaciones y las facturó", sino que habría gestionado las certificaciones necesarias para la importación de la



Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)

Newsletter de jurisprudencia y de abstracts de doctrina penal tributaria y de contrabando

Nº 6, abril de 2009

12

mercadería ante la Asociación para la Protección de los Derechos Intelectuales sobre Fonogramas y Videogramas Musicales - constancias que son requeridas a los importadores por la autoridad aduanera en este tipo de operaciones-, y además habría contratado los fletes para trasladar la mercadería desde la zona primaria aduanera hacia la Ciudad de Buenos Aires y, asimismo, habría acompañado con su firma las presentaciones referidas a la suspensión del registro como importadora de E. L. F. B. ante la autoridad aduanera.

Se resuelve confirmar la resolución apelada. Con costas.

SUMARIOS

Que las explicaciones brindadas por el imputado, en oportunidad de declarar ante el juez, no alcanzan para excluir su participación en los hechos investigados. Si bien el imputado negó toda participación en la presunta falsificación y simulación de los despachos [delito previsto en los artículos 863 y 865, inc. f) del Código Aduanero], alegando haber actuado con la idoneidad que le era exigida por su calidad de despachante, tanto las declaraciones testificales como los elementos colectados por el *a quo* permiten sospechar que sería el verdadero importador de la mercadería. Que en estas condiciones los elementos recopilados hasta ahora son suficientes para una orden de procesamiento. Dicha orden podrá ser revocada posteriormente y además no impide que puedan aportarse pruebas en contrario, ya sea durante la instrucción o bien en el juicio oral y público. Que, en esas condiciones, lo resuelto se ajusta a derecho. (Del voto de los Dres. Repetto y Hendler, al que adhirió el Dr. Bonzón, ampliando fundamentos)

No basta probar, tal como pretende el apelante [despachante de aduana procesado por el delito previsto en los artículos 863 y 865, inc. f) del Código Aduanero], que la declaración presentada se ajusta a los datos proporcionados por el mandante, porque éstos pueden diferir de la realidad y la idoneidad que se exige a este auxiliar del servicio aduanero lo obliga a supervisar acabadamente la documentación y, en caso de dudas, requerir explicaciones a su mandante para no actuar con imprudencia (cfr. Reg. 299/06 de esta Sala "A"). Que, por otra parte, el auto de procesamiento sólo supone una estimación de la responsabilidad que no requiere más sustanciación que haberlo escuchado y evacuado brevemente las citas útiles que hubiera hecho (conf. arts. 294, 304 Y306 del Código Procesal Penal de la Nación). (Del voto del Dr. Bonzón)

Autor del sumario: Telias, Sara Diana (UFITCo)

Contrabando. Presentación ante el servicio aduanero de documentación presuntamente apócrifa [delito previsto en los arts. 863 y 865, inc. f) del Código Aduanero. Inaplicabilidad del artículo 947 de dicho Código.

Contrabando. Política criminal. Montos para diferenciar entre infracción aduanera y delito de contrabando. Código Aduanero, art. 947. La limitación del campo de punibilidad del contrabando, basada exclusivamente en razones de política criminal, es de incumbencia del Poder Legislativo. El desacierto de esa política, que permite mantener la



**Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando
(UFITCo)**

Newsletter de jurisprudencia y de abstracts de doctrina penal tributaria y de contrabando

N° 6, abril de 2009

13

incriminación por hechos manifiestamente insignificantes no puede ser remediado por el tribunal, en tanto no ha sido puesta en cuestión la constitucionalidad de la norma legal.

Proceso penal. Procesamiento. Requisitos y efectos. La fundamentación del auto que dispone el procesamiento, aunque imprescindible, basta con que sea somera (art. 308 CPPN). Sólo supone una estimación de la responsabilidad del imputado que no requiere más sustanciación que haberlo escuchado y evacuado brevemente las citas útiles que hubiera hecho (arts. 294, 304 y 306 del CPPN). Esa estimación no es definitiva ni vinculante. El mismo juez puede revocarla posteriormente y la defensa tendrá oportunidad de pronunciarse si el Ministerio Público requiere la elevación de la causa a juicio (arts. 311 y 349 CPPN).

Fuente: Reg. 231-08 A, Incidente de apelación del auto de procesamiento interpuesto por la defensa de Daniel Víctor Teper (en su carácter personal y como representante de Dayma SRL en causa 10.744, Dayma Corp SRL s/ Av. de contrabando. Causa 57835, CPECON, Sala A, 2008.05.19

Disponible en http://www.mpf.gov.ar/UFITCO/pdfs/Reg_231-08_A.pdf

EL CASO

Se apela la resolución que ordenó el procesamiento, por hechos de contrabando que se habrían cometido mediante la presentación ante el servicio aduanero de documentos falsos, necesarios para cumplimentar la operación.

Las explicaciones brindadas por el imputado, referidas a que las facturas presentadas eran las que le habían entregado los exportadores, se encontrarían en contradicción con las manifestaciones de estos últimos.

El recurrente plantea además que resulta aplicable el artículo 947 del Código Aduanero.

Se resuelve confirmar la resolución apelada. Con costas.

SUMARIOS

La fundamentación del auto que dispone el procesamiento, aunque imprescindible, basta con que sea somera (conf. Art. 308 del Código Procesal Penal). Sólo supone una estimación de la responsabilidad del imputado que no requiere más sustanciación que haberlo escuchado y evacuado brevemente las citas útiles que hubiera hecho (conf. arts. 294, 304 y 306 del mismo cuerpo legal). Esa estimación no es definitiva ni vinculante. El mismo Juez puede revocarla posteriormente y la defensa tendrá oportunidad de pronunciarse si el Ministerio Público requiere la elevación de la causa a juicio (conf. arts. 311 y 349 del cuerpo legal citado). Que, con ese alcance, los indicios reunidos y señalados por el señor juez *a quo* son suficientes para estimar la responsabilidad de Daniel Víctor Teper y dan respaldo a la determinación adoptada, sin perjuicio de las pruebas que puedan aportarse posteriormente durante la instrucción o en el juicio. (Del voto de los Dres. Hendler y Bonzón)



**Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando
(UFITCo)**

Newsletter de jurisprudencia y de abstracts de doctrina penal tributaria y de contrabando

N° 6, abril de 2009

14

Las explicaciones brindadas por el imputado, referidas a que las facturas presentadas eran las que le habían entregado los exportadores, no resultan suficientes para eximido de responsabilidad, y se encontrarían en contradicción con las manifestaciones de estos últimos. Que, contrariamente a lo sostenido por el recurrente, el artículo 947 del Código Aduanero no resulta aplicable a hechos de contrabando que, como En el caso, se habrían cometido mediante la presentación ante el servicio aduanero de documentos falsos necesarios para cumplimentar la operación. Que, conforme lo expresado en precedentes de este tribunal, el legislador, al consagrar un nuevo monto para diferenciar el delito de la infracción aduanera, limitó y excluyó a determinados supuestos de los alcances del art. 947 del Código Aduanero, queriendo realizar una modificación del campo de punibilidad del contrabando, basada exclusivamente en razones de política criminal cuya ponderación es de incumbencia del Poder legislativo (conf. regs. 532/05 y 575/05 de Sala "A"). Que el desacierto de esa política, que permite mantener la incriminación por hechos manifiestamente insignificante no puede ser remediado por el tribunal, en tanto no ha sido puesta en cuestión la constitucionalidad de la norma legal. (Del voto de los Dres. Hendler y Bonzón)

Autor del sumario: Telias, Sara Diana (UFITCo)

Extinción de la acción penal por prescripción. Actos suspensivos. Suspensión del plazo de la prescripción para quienes hubieran desempeñado un "cargo público" (art. 67 inc. 2 CP). Sujetos incluidos y excluidos. Interpretación. No comprende "... cualquier empleo estatal, sino al funcionario cuya jerarquía o vecindad con ésta permita sospechar que puede emplear su autoridad o influencia con el fin de perjudicar el ejercicio de la acción penal (ministro, secretario, subsecretario, juez). (En el caso, tratándose de empleados subalternos -guardas y verificadores de aduana- a quienes no se atribuye connivencia dolosa con los autores de hechos de contrabando ni tampoco existió mérito para ordenar su procesamiento por hechos de negligencia, no resultan alcanzados por la suspensión de la prescripción de la acción penal prevista en el artículo citado)

Fuente: Reg. 243-08 A, Incidente de prescripción de la acción penal respecto de los imputados Gustavo Miguel Cuattrocchi y Alberto Rafael Pacheco conformado en causa 5663, caratulada "Schlumberger Argentina S.A. s/ley 22415- actuaciones por separado respecto de los permisos de embarque... y mercaderías interdictas en los depósitos de ... Causa 57810. CPECON, Sala A, 2008.05.22

Disponible en http://www.mpf.gov.ar/ufitco/pdfs/Reg_243-08_A.pdf

EL CASO



Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)

Newsletter de jurisprudencia y de abstracts de doctrina penal tributaria y de contrabando

N° 6, abril de 2009

15

La representante del Ministerio Público y el apoderado del Fisco Nacional apelaron la resolución que declaró extinguida por prescripción la acción penal respecto de los imputados, con sustento en que ese plazo debe entenderse suspendido por cuanto los imputados, en su calidad de verificadores y guardas de aduanas, habrían desempeñado una función pública. Para ello, invocan lo dispuesto en el artículo 67, párrafo 2°, del Código Penal.

Se resuelve confirmar la resolución apelada. Sin costas por haber mediado apelación del Ministerio Público.

SUMARIOS

Que En el caso se trata de empleados subalternos del organismo aduanero a quienes no se atribuye connivencia dolosa con los autores de hechos de contrabando ni tampoco existe, hasta ahora, mérito para ordenar su procesamiento por hechos de negligencia (Cfr. Reg. 519/07 de esta Sala A). Que la suspensión del plazo de la prescripción que se pretende por los apelantes está establecida para quienes hubieran desempeñado un "cargo público" lo que no comprende, según se enseña en la doctrina: "... *cualquier empleo estatal, sino al funcionario cuya jerarquía o vecindad con ésta permita sospechar que puede emplear su autoridad o influencia con el fin de perjudicar el ejercicio de la acción penal (ministro, secretario, subsecretario, juez)*" Conf. Zaffaroni, E.R., Alagia, A., Slokar, A. *Derecho Penal. Parte General*. Buenos Aires, 2002, Ediar, página 904. (Del voto de los Dres. Hendler y Repetto)

Autor del sumario: Telias, Sara Diana (UFITCo)

Contrabando. Mercaderías. Interpretación. Moneda extranjera (divisas): exclusión. Los instrumentos meramente representativos de valores dinerarios no constituyen mercaderías susceptibles de importación o exportación, salvo que se trate de compras o ventas de billetes hechas por entidades emisoras. Inexistencia de delito, sin perjuicio de las atribuciones de la autoridad administrativa encargada del control del egreso de fondos del mercado local de cambios [En el caso, se revocó el procesamiento de un imputado que transportaba dólares en una cantidad superior a la permitida, en un portavalores por debajo de sus ropas-] (Del voto de la mayoría)

Contrabando. Mercaderías. Interpretación. Moneda extranjera (divisas): inclusión. La Nomenclatura para la Clasificación de la Mercadería en los Aranceles Aduaneros no es un sistema cerrado que permita establecer si el dinero es o no mercadería. Tal nomenclador prevé posiciones "residuales" o "bolsa", en las que entran todas aquellas mercaderías que no tengan una posición específica. Es suficiente apelar al amplio concepto establecido por el artículo 10 del Código Aduanero, y analizar concretamente en cada caso, si está o no en él incluido. Para ello, el intérprete cuenta con situaciones fácticas que pueden ayudar en tal determinación, tales como la regulación legal del objeto en cuestión, el establecimiento específico de cómo se controla su tráfico internacional, etc. De tal forma, los billetes de banco revisten el carácter de mercadería.



**Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando
(UFITCo)**

Newsletter de jurisprudencia y de abstracts de doctrina penal tributaria y de contrabando

N° 6, abril de 2009

16

La doctrina mayoritaria, por el contrario, sostiene que la norma citada debe ser complementada con el artículo 11 de tal cuerpo normativo, que ordena individualizar y clasificar las mercaderías, a fin de regular su tráfico internacional. (Del voto en disidencia del Dr. Bonzón).

Contrabando. Transporte de dólares en una cantidad superior a la permitida, en un portavalores por debajo de las ropas. Inexistencia de ardid o engaño idóneo, por tratarse de una actitud habitual de todo pasajero, que no puede entenderse tendiente a impedir o dificultar el control aduanero (coincidencia de votos).

Contrabando. Infracciones al régimen penal cambiario. Interpretación. Relevancia de los bienes jurídicos tutelados por las normas de policía económica. Doctrina de la Corte Suprema de Justicia: los bienes jurídicos en función de los cuales se castiga el contrabando son distintos de los tutelados por el régimen penal cambiario. Interpretar que estos últimos se encuentran comprendidos entre los primeros, sería aplicar analógicamente una ley penal, lo que se encuentra vedado por el artículo 18 de la Constitución Nacional (conf. Fallos 319: 1920, consid. XVIII). La ley aduanera describe el delito de contrabando refiriéndolo a las funciones de control sobre importaciones y exportaciones (conf. artículo 863 del Código Aduanero). Esas funciones de control son distintas de las que se refieren al control de cambios y "no cualquier acto que afecte la actividad estatal en materia de policía económica puede ser considerado contrabando" (conf. Fallos 312:1920, consid. XV) (Del voto de la mayoría).

Contrabando. Infracciones al régimen penal cambiario. Prohibición de salida de moneda extranjera que exceda el límite monetario fijado por el Poder Ejecutivo. Alcanza a las operaciones de exportación en general y se refiere a cualquier vía de egreso, por lo que si ello se cumple por el régimen de equipaje y por medio de una ocultación que no se encuentra justificada por razones de seguridad, se configura la modalidad del delito de contrabando prevista en el artículo 864, inciso b), del Código Aduanero, resultando en algunos casos difícil diferenciar la ocultación con fines de eludir el control aduanero, de la simple ocultación por razones de seguridad. Improcedencia de excluir el contrabando en base a la doctrina sentada en el fallo "Legumbres" (Fallos 312:1920) cuando lo que se imputa no es la evasión de divisas sino la violación de una prohibición económica relativa. Excluido el contrabando, corresponde dar intervención a la AFIP (DGA), a fin de que determine el eventual encuadramiento de la conducta imputada, en la infracción prevista en el artículo 979 del Código Aduanero, que sanciona con multa de una (1) a tres (3) veces el valor en aduana de la mercadería en infracción, al viajero que pretendiere extraer, vía equipaje, efectos que no fueren de los admitidos por las respectivas reglamentaciones. (Del voto del Dr. Bonzón)

Fuente: Reg. 445-08 A, Incidente de apelación interpuesto por la defensa de Tomás Iván Moro, formado en la causa N° 6601, Caratulada: Moro, Tomás Iván s/ tentativa de contrabando. Causa 58247, CPECON, sala A, 2008.07.25

Disponible en http://www.mpf.gov.ar/ufitco/pdfs/Reg_445-08_A.pdf



Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)

Newsletter de jurisprudencia y de abstracts de doctrina penal tributaria y de contrabando

N° 6, abril de 2009

17

EL CASO

El imputado, en viaje al exterior, llevaba una cantidad de dólares superior a la que las reglamentaciones autorizan.

La defensora del imputado apela la resolución que dispuso el procesamiento y embargo sobre los bienes de su asistido.

Lo resuelto se funda en que el imputado intentó llevar consigo en viaje al exterior una cantidad de moneda extranjera ocultándola al servicio aduanero.

La apelante sostiene que los billetes no constituyen mercadería y que su asistido no tuvo intención de ocultarlos.

Se resuelve revocar la resolución apelada, sin costas.

SUMARIOS

Los instrumentos meramente representativos de valores dinerarios no constituyen mercaderías susceptibles de importación o exportación, salvo que se trate de compras o ventas de billetes hechas por entidades emisoras (conf. Regs. 260105, 187/06, entre otros de esta Sala "A").

La ley aduanera describe el delito de contrabando refiriéndolo a las funciones de control sobre importaciones y exportaciones (conf. artículo 863 del Código Aduanero). Esas funciones de control son distintas de las que se refieren al control de cambios y "no cualquier acto que afecte la actividad estatal en materia de policía económica puede ser considerado contrabando" (conf. Fallos 312:1920, consid. XV). Además, en dicho precedente se señala que los bienes jurídicos en función de los cuales se castiga el contrabando son distintos de los tutelados por el régimen penal cambiario. Interpretar que estos últimos se encuentran comprendidos entre los primeros, sería aplicar analógicamente una ley penal, lo que se encuentra vedado por el artículo 18 de la Constitución Nacional (conf. Fallos 319: 1920, consid. XVIII).

Que, por otra parte, la ocultación del dinero en efectivo es la actitud normal de todo pasajero y no puede entenderse que constituya ardid o engaño tendiente a impedir o dificultar el control aduanero de importaciones o exportaciones. Que, por consiguiente, y sin perjuicio de las atribuciones de la autoridad administrativa encargada del control del egreso de fondos del mercado local de cambios, el hecho investigado no encuadra en la figura legal de contrabando. Por lo que corresponde revocar la resolución apelada, sin costas. (Del voto de los Dres. Hendler y Repetto)

Teniendo en cuenta que la función primordial de la aduana es controlar el tráfico internacional de mercaderías, corresponde determinar, en primer lugar, si el dinero constituye mercadería. Por mercadería debe entenderse todo objeto susceptible de ser importado o exportado, conforme lo previsto por el artículo 10 del Código Aduanero. La doctrina mayoritaria, que no comparto, sostiene que la norma citada debe ser complementada con el artículo 11 de tal cuerpo normativo, que ordena individualizar y clasificar las mercaderías, a fin de regular su tráfico internacional, de acuerdo a la Nomenclatura para la Clasificación de la Mercadería en los Aranceles Aduaneros. Dicho nomenclador no es un sistema cerrado que permita establecer



Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)

Newsletter de jurisprudencia y de abstracts de doctrina penal tributaria y de contrabando

N° 6, abril de 2009

18

si el dinero es o no mercadería, conforme a su inclusión. En efecto, tal nomenclador prevé posiciones "residuales" o "bolsa", en las que entran todas aquellas mercaderías que no tengan una posición específica.

En consecuencia, considero que el criterio sostenido por la doctrina mayoritaria no contribuye a solucionar el problema de determinar específicamente si un objeto material o inmaterial es o no mercadería. Por ello, entiendo que es suficiente apelar al amplio concepto establecido por el citado artículo 10 del Código Aduanero, y analizar concretamente en cada caso, si está o no en él incluido. Para ello, el intérprete cuenta con situaciones fácticas que pueden ayudar en tal determinación, tales como la regulación legal del objeto en cuestión, el establecimiento específico de cómo se controla su tráfico internacional, etc. De tal forma, los billetes de banco, En el caso veinticinco mil dólares (U\$S 25.000), revisten el carácter de mercadería. (Del voto del Dr. Bonzón)

Al ser los billetes de banco un objeto susceptible de importación o exportación, están sujetos al control aduanero y, en su ingreso o egreso, puede ser gravado o prohibido por causas diversas fundadas en el interés general. La prohibición de salida de moneda extranjera que exceda el límite monetario fijado por el Poder Ejecutivo alcanza a las operaciones de exportación en general y se refiere a cualquier vía de egreso. Ahora bien, si ello se cumple por el régimen de equipaje y por medio de una ocultación que no se encuentra justificada por razones de seguridad, se configura la modalidad del delito de contrabando prevista en el artículo 864, inciso b), del Código Aduanero. Que, sin embargo, la ocultación del dinero en efectivo es la actitud normal de todo pasajero y no puede entenderse que constituya ardid o engaño idóneo tendiente a impedir o dificultar gravemente el control aduanero de importaciones y exportaciones. Que, en algunos casos, resulta difícil diferenciar la ocultación con fines de eludir el control aduanero de la simple ocultación por razones de seguridad. En este sentido, la doctrina y jurisprudencia admiten que en ciertos supuestos y, aún, en la hipótesis de que el pasajero actuara dolosamente, su proceder no superaría el ámbito infraccional (Cfr.: Bonzón Rafart, J.C., La culpabilidad exigida en el derecho infraccional aduanero, Guía Práctica del exportador e importador N° 397 de enero de 1990 y Confusión doctrinaria respecto a la diferenciación entre delito de contrabando y la infracción al régimen de equipaje, ED 1. 154-153). (Del voto del Dr. Bonzón)

Que para determinar si el acto u omisión imputado es delito o infracción aduanera, debe analizarse cada caso concreto, poniéndose énfasis en la forma o modo en que se haya intentado el ingreso o egreso ilegal de mercaderías por vía de equipaje y no como muchas veces ocurre, en la cantidad, calidad o valor de la misma. En el caso, no existen elementos de convicción suficientes como para considerar que haya existido un proceder doloso de ocultación del dinero que transportaba el imputado. Por el contrario, la actitud del imputado - transportar el dinero en un porta valores por debajo de sus ropas- es la habitual de todo pasajero y, no puede entenderse que constituya ardid o engaño idóneo tendiente a impedir o dificultar el control aduanero. Que, no obstante ello, el artículo 979 del Código Aduanero, sanciona con multa de una (1) a tres (3) veces el valor en aduana de la mercadería en infracción, al viajero que pretendiere extraer, vía equipaje, efectos que no fueren de los admitidos por las respectivas reglamentaciones. (Del voto del Dr. Bonzón)



Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)

Newsletter de jurisprudencia y de abstracts de doctrina penal tributaria y de contrabando

N° 6, abril de 2009

19

Asimismo, determina que si la mercadería en infracción fuere de importación prohibida, debe ser comisada. Que la ley aduanera establece que constituyen equipaje los efectos nuevos o usados que un viajero, en consideración a las circunstancias de su viaje, pudiere razonablemente utilizar para su uso o consumo personal o bien para ser obsequiados y siempre que por la cantidad, calidad, variedad y valor no permitieren presumir que se importan o exportan con fines comerciales o industriales (cfr. artículo 489 del Código Aduanero). Que los "efectos" aludidos por la norma citada, constituyen mercadería de conformidad con lo previsto en el artículo 10 del Código Aduanero. Que el equipaje se trata de un régimen especial de importación y de exportación, de trámite simplificado que recibe un tratamiento tributario especial y que, salvo disposición especial en contrario, no resulta alcanzado por restricciones económicas (Cfr. 498 Código Aduanero). (Del voto del Dr. Bonzón)

En este sentido, en aquellos casos en que la mercadería constituya equipaje y no exista una excepción expresa, las prohibiciones económicas establecidas con cualquiera de las finalidades enumeradas en el artículo 609 del Código Aduanero, no serán aplicables a las importaciones y exportaciones de aquellos efectos que constituyeren equipaje. Que por el artículo 632 del Código Aduanero se establece que el Poder Ejecutivo puede establecer prohibiciones de carácter económico a la importación o a la exportación de determinadas mercaderías, en forma transitoria, con el objeto de cumplir alguna de las finalidades previstas por el artículo 609 del Código Aduanero. Que esa norma prevé la ejecución de la política monetaria, cambiaria o de comercio exterior, como una de las posibles razones que pueden fundar la necesidad de establecer una prohibición de las denominadas económicas. (Del voto del Dr. Bonzón)

Que el decreto 1.570/01 con su modificación del decreto 1.606/01, establecen una prohibición relativa de carácter económico, transitoria a fin de ejecutar la política monetaria conforme lo autoriza el Código Aduanero en el artículo 609. Que aún cuando el artículo 59 del decreto 1.001/82 no incluya al dinero como un bien excluido del régimen de equipaje, debe entenderse que por los decretos del Poder Ejecutivo antes indicados, su ingreso o egreso han quedado sujetos a las limitaciones actualmente vigentes. Que, por último, disiento de excluir el contrabando en base a la doctrina sentada en el fallo "LEGUMBRES" (Fallos 312:1920). Lo que aquí se imputa no es la evasión de divisas sino la violación de una prohibición económica relativa (Cfr. VIDAL ALBARRACÍN, Delitos Aduaneros, Ed. MAVE, 2004, pág. 75); por lo tanto, el precedente citado no resulta aplicable al supuesto traído en apelación. Que, por los motivos expresados, debe darse, intervención a la Administración Federal de Ingresos Públicos (Dirección General de Aduanas), a fin de que determine el eventual encuadramiento de la conducta imputada, en la infracción prevista en el artículo 979 del Código Aduanero. Por ello, lo resuelto no se ajusta a derecho y debe revocarse la resolución apelada, sin costas. (Del voto del Dr. Bonzón)

Autor del sumario: Telias, Sara Diana (UFITCo)

Extinción de la acción penal por pago. Ley 24769 penal tributaria, art. 16. Requisito de "pago incondicional". Interpretación. Cuando el deudor de una suma de dinero entrega su importe al acreedor, es indiscutible que realiza un pago total e incondicional lo cual



**Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando
(UFITCo)**

Newsletter de jurisprudencia y de abstracts de doctrina penal tributaria y de contrabando

N° 6, abril de 2009

20

no quita que pueda demandar posteriormente la restitución de lo dado en pago indebidamente. Esto último se encuentra contemplado en la ley que rige en materia de procedimiento tributario (Art. 165, Ley 11683) y también en la ley civil de fondo (Art. 784 y sig. del CC). De allí que no cabe interpretar que el derecho a liberarse de persecución penal por vía de la extinción legal de la acción, quede subordinado a un requisito adicional: la renuncia al derecho de reclamar la restitución de lo pagado indebidamente, lo cual frustra igualmente el derecho de toda persona a ser oída, con las debidas garantías, en la determinación de sus obligaciones de orden fiscal, derecho resguardado en el Art. 8, numeral 1, de la Convención Americana de Derechos Humanos incorporada a la Constitución Nacional. [En el caso, el imputado apeló ante el Tribunal Fiscal de la Nación el pago de la determinación de oficio]

Fuente: Reg. 480-08 - 20.08.2008 - Karaguezian, Miguel - Karaguezian, Pedro - Karaguezian, Leonardo - Karaguezian, Rubén s/Régimen Penal Tributario, incidente de extinción de la acción penal por pago. Causa 58283, CPECON. Sala A, 2008.08.20

Disponible en http://www.mpf.gov.ar/ufitco/pdfs/Reg_480-08_A.pdf

Ref. norm.: Ley 24769, Art. 16; Ley 11683 (T.O.1998), Art. 165; Código Civil, Art. 784 y stes.
Nota: Se resolvió revocar la resolución apelada.

Sumario:

No se ajusta a derecho la denegación de la extinción de la acción penal por pago (Art. 16, Ley 24769) fundado en que la extinción no se habría operado en tanto la contribuyente apeló ante un órgano de la administración (Tribunal Fiscal de la Nación) la determinación hecha por el organismo recaudador, por lo que el pago no sería incondicional, toda vez que, cuando el deudor de una suma de dinero entrega su importe al acreedor es indiscutible que realiza un pago total e incondicional lo cual no quita que pueda demandar posteriormente la restitución de lo dado en pago indebidamente. Esto último se encuentra contemplado en la ley que rige en materia de procedimiento tributario (Art. 165, Ley 11683) y también en la ley civil de fondo (Art. 784 y sig. del CC), y la interpretación efectuada por el juez implica que el derecho a liberarse de persecución penal por vía de la extinción legal de la acción quede subordinado a un requisito adicional: la renuncia al derecho mencionado de reclamar la restitución de lo pagado indebidamente, lo cual frustra igualmente el derecho de toda persona a ser oída, con las debidas garantías, en la determinación de sus obligaciones de orden fiscal, derecho resguardado en el Art. 8, numeral 1, de la Convención Americana de Derechos Humanos incorporada a la Constitución Nacional. (Del voto de los Dres. Hendler y Repetto)

Autor del sumario: Biblioteca de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico



**Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando
(UFITCo)**

Newsletter de jurisprudencia y de abstracts de doctrina penal tributaria y de contrabando

N° 6, abril de 2009

21

Suspensión del juicio a prueba. Apelación por parte del querellante (En el caso, AFIP-DGI). Interpretación. El querellante carece de legitimación procesal. Fundamentos: 1) sin desconocer los derechos que la víctima puede ejercer en el curso del proceso penal, mediante su constitución como parte querellante, corresponde exclusivamente a los órganos del Estado Nacional (Poder Legislativo, Ministerio Público Fiscal y Poder Judicial), optar por una solución al conflicto no punitiva, cuando ésta es concebida como la más beneficiosa para los objetivos de la comunidad. En estos casos, se antepone al comprensible interés vindicativo de la víctima el interés social de recuperar, para la comunidad, individuos que aparecen sospechados de un delito, sin afectar eventuales derechos personales resarcitorios; y, 2) El reconocimiento de legitimación al Ministerio Público Fiscal para impugnar la decisión que hace lugar a la suspensión del juicio a prueba, por considerarla a su respecto una resolución equiparable a definitiva, hecho por la Corte in re “Menna, Luis s/recurso de queja” (M. 305. XXXII, rta. el 25/09/97), tampoco habilita la extensión de tal facultad a la parte querellante, en función de lo normado por el art. 460 del CPPN. (voto de la mayoría).

Suspensión del juicio a prueba. Apelación por parte del querellante (En el caso, AFIP-DGI). Interpretación. El querellante tiene legitimación procesal. Fundamentos: 1) tratándose de una interpretación de la ley procesal rige, en principio, la regla contenida en el artículo 17 del Código Civil, que no sólo admite la interpretación extensiva, sino que, antes bien, aclara que es posible la aplicación analógica de la ley y el recurso a los principios generales del Derecho. Cláusula de apertura que la ley procesal recepta en el artículo 2 del CPPN cuando señala que toda disposición “que limite el ejercicio de un derecho atribuido por este Código...deberá ser interpretada restrictivamente”; y, 2) en la adhesión a la tendencia procesal moderna que se orienta a abrirle ampliamente la puerta al acusador particular, no sólo extendiendo los casos de acusación particular privada (es decir, los casos de “delitos de acción privada”, y permitiendo la participación del acusador particular en todos los casos de acción pública), sino también hacia un sistema de querellante conjunto con mayor grado de autonomía, que tenga análogas facultades que el Ministerio Público, al punto de que pueda acusar y recurrir aunque el Ministerio Público Fiscal no lo haga (tal como lo ha reconocido la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo “Santillán”. La equiparación de facultades con las de la fiscalía (aún cuando, lógicamente, no posee las atribuciones coercitivas ni ejecutivas de las que goza el Ministerio Público Fiscal), incluye también a los recursos contra las decisiones jurisdiccionales, salvo el recurso en favor del imputado, en tanto carece de sentido para el querellante (voto de la disidencia).

Interpretación de leyes penales. Existencia de *obiter dictum*. Apartamiento o seguimiento de doctrina plenaria con sustento en un pretendido *obiter dictum* (En el caso, por mayoría, se resolvió que el querellante carece de legitimación procesal para recurrir la concesión del instituto de la suspensión del juicio a prueba). La disidencia, en cambio declaró que el querellante tiene legitimación, interpretando que nada impide que se comparta la interpretación de una cláusula constitucional efectuada por la Corte



**Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando
(UFITCo)**

Newsletter de jurisprudencia y de abstracts de doctrina penal tributaria y de contrabando

N° 6, abril de 2009

22

Suprema de Justicia en sus fallos, amén de que el Alto Tribunal pueda haberse excedido, al hacerla, del planteo estrictamente efectuado, en su caso).

Fuente: Reg. 10934. 4 Ugolini, Adriano s/ recurso de casación. Causa 8917. Reg. 10934. 4, CNCP, sala IV, 2008.10.15

Disponible en www.mpf.gov.ar/ufitco/pdfs/ugolini.pdf

Fallos relacionados de otras salas de la CNCP:

Registro 11819.2, "Perrota, Walter s/rec. de casación", Causa 8046, rta. el 09/05/2008, de la sala II, *publicado en Newsletter N° 4*;

Registro 691/08, "Piaskowski, Rosa R. s/rec. de casación", Causa 8968, rta. el 05/06/2008, de la sala III, *publicado en Newsletter N° 4*

Reg. 12158, "Arana, Sergio Daniel s/ recurso de casación", Causa 9230, CNCP, sala I, 2008.06.20, publicado en esta Newsletter

ANTECEDENTES DEL CASO

El defensor oficial del acusado de ser autor del delito previsto en el art. 2° función del art. 1° de la ley 23.771 -por la evasión del impuesto al valor agregado, periodos fiscales enero a mayo de 1994-, solicitó la suspensión del juicio a prueba y ofreció reparar el daño en los términos del art. 76 bis del Código Penal, y petición de la fijación de la audiencia prevista por el art. 293 del C.P.P.N. El enjuiciado ofreció en concepto de reparación por el daño causado la suma de \$5.000 a pagar en 20 cuotas iguales, mensuales y consecutivas, y la realización de tareas comunitarias de mantenimiento en el Hogar de Ancianos cuya administración era ejercida por Caritas.

Durante la audiencia celebrada en virtud del art. 293 del C.P.P.N., la parte querellante (AFIP-DGI) manifestó que no analizaría el monto de reparación del daño ofrecido respecto del monto evadido porque el mismo era en razón de las reales posibilidades del imputado para afrontarlo. Sin perjuicio de ello, expresó que no compartía el criterio emergente de la jurisprudencia del Tribunal Oral en cuanto a que la opinión del fiscal es vinculante, dado que en la causa la querella había requerido la elevación a juicio, encontrándose, por tanto, habilitada a pedir pena. Sostuvo, además, que la ley 23.771 tiene su régimen de extinción propio y que la ley 24.316 debía ser interpretada en virtud de lo dispuesto en el art. 4 del C.P., toda vez que un régimen especial desplaza a uno general. Acotó que, en tanto esa Cámara Nacional de Casación Penal rechazaba todos los casos de suspensión de juicio a prueba en función del máximo de pena previsto por la ley en abstracto, la concesión del beneficio solicitado en el *sub examine* sería un dispendio jurisdiccional, puesto que el recurso casatorio que se interpondría resultaría concedido. Expresó que no compartía que la hacienda pública no se encontrara comprometida. En el caso ya que ese interés se veía afectado por la mera circunstancia de no pagarse en tiempo y forma una obligación tributaria impuesta por la ley, y que cualquier otro ofrecimiento de reparación del daño sería extraordinario y que si fuera aceptado se entendería como un



Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)

Newsletter de jurisprudencia y de abstracts de doctrina penal tributaria y de contrabando

N° 6, abril de 2009

23

consentimiento en los términos del art. 1097 del Código Civil. Finalmente, concluyó que, en virtud de los argumentos expuestos, se oponía a la concesión del beneficio solicitado.

Por su parte, el Sr. Fiscal General Dr. Mariano Borinsky, manifestó que, en virtud de los hechos del proceso, debía tenerse en cuenta lo prescrito por el art. 55 del C.P. y que adoptaba la tesis amplia para la aplicación del instituto, según la cual debe ponderarse la pena en concreto, con sustento en lo dispuesto en los dictámenes 24/00 y 86/04 de la Procuración General de la Nación, sin perjuicio de lo dispuesto en el plenario “Kosuta”. Por tal motivo, señaló que debían ponderarse los antecedentes penales que registraba el imputado, toda vez que poseía una pena de tres años de prisión por el delito de estafa y falsa denuncia, unificada con la pena prevista por la conducta prevista en el art. 302 del C.P. Refirió que el art. 27 del C.P. establecía un plazo que debía transcurrir entre la sentencia firme y los nuevos hechos, el cual no se había cumplido en estas actuaciones, pero que los hechos de esta causa eran anteriores a la fecha de la sentencia. Postuló que, a partir de lo resuelto por la Corte in re “Gasol”, no era posible que quien cometiera un delito luego de la sentencia firme se encuentre mejor posicionado que quien cometiera un delito antes de la misma. Señaló que debía considerarse que, sin perjuicio de que hubiera un concurso real, la pena podría ser de ejecución condicional. Asimismo, expresó que en la ley existía un instituto de extinción por pago en la ley penal tributaria y toda vez que, en este caso, el perjuicio fiscal serían montos astronómicos, cualquier ofrecimiento realizado por un monto menor sería rechazado por la AFIP, en tanto se encuentra imposibilitada de aceptar pagos parciales. Adunó que el ofrecimiento debía ser en la medida de lo posible para el imputado, motivo por el cual, si bien el ofrecimiento era exiguo, era también razonable. Y que, además, éste debía hacerse por un mecanismo alternativo, acudiendo a los arts. 23, 26 y 32 de la ley 11.683 y, en función de ello, el imputado debía realizar un pago voluntario como pauta del art. 27 del C.P. Agregó que, eventualmente, el pago puede hacerse a un organismo de bien público y que las tareas comunitarias en ambas causas, pueden unificarse. Por todo lo expuesto, prestó su conformidad para la concesión de la suspensión del juicio a prueba, condicionada a que se aceptara el pago voluntario por parte del enjuiciado como regla de conducta.

A su turno, la defensa ratificó la presentación oportunamente efectuada y agregó que el imputado prestaba su conformidad para realizar el pago voluntario y las tareas en organismo de bien público. Además, manifestó que debía tenerse en cuenta lo dispuesto en los arts. 2 y 4 del C.P. y 2 del C.P.P.N. y, por ende, hacerse la interpretación menos severa para su pupilo. Pues, si se exigía un pago total se le daba prioridad a las personas que pudieran afrontarlo, en violación a lo dispuesto por el art. 16 de la Constitución Nacional. Y, además, que debía considerarse que la razonabilidad de lo ofrecido no era vinculante para el Tribunal sino una facultad exclusiva de éste.

El Tribunal Oral en lo Penal Económico resolvió hacer lugar a la suspensión a prueba del juicio seguido al imputado, por el término de un año (art. 76 bis y 76 ter del C.P.). Contra dicha decisión, la parte querellante interpuso recurso de casación, sin adhesión del Fiscal General ante la Cámara.

SUMARIOS



Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)

Newsletter de jurisprudencia y de abstracts de doctrina penal tributaria y de contrabando

N° 6, abril de 2009

24

“Tal como lo sostuve al emitir mi voto en los casos “UGOLINI, Adriano s/recurso de casación” y “UGOLINI, Osvaldo s/recurso de casación” de esta Sala IV (causa Nro. 8894, rta. el 23/07/08, Reg. Nro 10749.4 y causa Nro. 8941, rta. el 23/07/08, Reg. Nro. 10.750.4, respectivamente -a cuyo desarrollo argumental me remito in totum, por razones de brevedad), la parte querellante carece de legitimación para recurrir el auto que concede la suspensión del procedimiento a prueba, en atención a su concreta regulación legal, sentido y finalidad.

En efecto, el Código Penal contempla el instituto en cuestión como una solución alternativa al ejercicio de la pretensión punitiva estatal, es decir, una respuesta no punitiva instrumentada a través del sistema penal. En su regulación, no se le reconoce a la parte querellante facultades para oponerse a la concesión del beneficio, puesto que la decisión sobre la solución que procede adoptar ante un delito de acción pública, esto es, resolverlo por la vía del ejercicio de la pretensión punitiva estatal o por la vía formal alternativa no punitiva que la suspensión del juicio a prueba comporta, es competencia exclusiva del Estado, a menos que, claro está, se trate de delitos de lesa humanidad, conforme los principios consagrados por el derecho internacional.

Incluso, no podría ser de otra manera, dado el interés público que nutre la pretensión punitiva y, por ende, de exclusivo resorte de los órganos de la comunidad.

Por ello es que, frente a un conflicto atrapado por el sistema penal, sólo cuando el Estado decide llevar adelante su pretensión punitiva, o cuando abdica de tal facultad -pero sin adoptar otra solución formal no punitiva- (cfr. C.S.J.N., in re “SANTILLÁN, Francisco Agustín s/recurso de casación”, rta. el 13/08/98, Fallos: 321:2021), la regulación legal le atribuye facultades a la parte querellante para promover una respuesta punitiva estatal. Además, como la suspensión del juicio a prueba brinda una solución reparadora (no punitiva) al conflicto, su reglamentación se refiere a la víctima o parte damnificada, y no al rol procesal de querellante, con sus consecuentes derechos, que aquélla puede asumir cuando el Estado, decide que la única y eventual solución formal para el caso es la punitiva.

Por otra parte, el reconocimiento de legitimación al Ministerio Público Fiscal para impugnar la decisión que hace lugar a la suspensión del juicio a prueba, por considerarla a su respecto una resolución equiparable a definitiva, hecho por la Corte in re “MENNA, Luis s/recurso de queja” (M. 305. XXXII, rta. el 25/09/97), tampoco habilita la extensión de tal facultad a la parte querellante, en función de lo normado por el art. 460 del C.P.P.N.. Pues, reitero, la regulación del instituto no reconoce a la parte querellante una intervención en el trámite previo al otorgamiento del beneficio, parangonable a la asignada al Ministerio Público Fiscal.

En síntesis, la circunstancia apuntada, así como también el sentido y finalidad asignados por el legislador al instituto, me llevan a concluir en que el derecho a recurrir en casación, reconocido al querellante por el art. 460 del C.P.P.N., no abarca las decisiones que, como En el caso de autos, conceden la suspensión del juicio a prueba. Pues, sin desconocer los derechos que la víctima puede ejercer en el curso del proceso penal, mediante su constitución como parte querellante, lo cierto es que corresponde exclusivamente a los órganos del Estado Nacional (Poder Legislativo, Ministerio Público Fiscal y Poder Judicial), optar por una solución al conflicto no punitiva, cuando ésta es concebida como la más beneficiosa para los objetivos de la comunidad. En estos casos, se antepone al comprensible interés vindicativo de la víctima el



Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)

Newsletter de jurisprudencia y de abstracts de doctrina penal tributaria y de contrabando

N° 6, abril de 2009

25

interés social de recuperar, para la comunidad, individuos que aparecen sospechados de un delito, sin afectar eventuales derechos personales resarcitorios.

Por último, aclaro que, para resolver la presente, no he seguido lo resuelto en el Plenario Nro. 5 de esta Cámara “KOSUTA” (rta. el 17/08/99), en punto a que “el querellante posee legitimación autónoma para recurrir el auto de suspensión del juicio a prueba a fin de obtener un pronunciamiento útil relativo a sus derechos” (punto “D”), pues, por las razones expuestas al emitir mi voto en los precedentes referenciados supra, advierto que resultó un obiter dictum. Motivo por el cual, no me vincula para expedirme en el sub examine, en los términos de lo previsto por el art. 10 de la ley 24.050 -sin que, por ello, resulte necesario pronunciarme sobre la constitucionalidad de la jurisprudencia plenaria.

En atención a las precedentes consideraciones, propicio al acuerdo declarar mal concedido el recurso interpuesto en autos, con costas (C.P.P.N., art. 530 y 531). (Del voto del Dr. Diez Ojeda –integrante de la mayoría-)

Que, tal como lo sostuve en los precedentes de las causas Nro. 8894, “UGOLINI, Adriano s/recurso de casación” y Nro. 8941 “UGOLINI, Osvaldo s/recurso de casación”, citados en el voto que antecede, comparto los fundamentos de mi colega preopinante en cuanto a que el querellante no tiene legitimación procesal para recurrir la concesión del instituto de la suspensión del juicio a prueba, por lo que adhiero a la solución propuesta de declarar mal concedido el recurso de casación articulado, con costas (arts. 530 y 531 del C.P.P.N.). (Del voto del Dr. González Palazzo –integrante de la mayoría).

En atención a que resulta aplicable en el presente caso lo resuelto en los precedentes “UGOLINI, Adriano s/recurso de casación” (Causa Nro. 8894, rta. el 23 de julio de 2008, Reg. Nro.10.749.4 de esta Sala IV) y “UGOLINI, Osvaldo s/ recurso de casación” (causa Nro. 8941, rta. el , Reg. Nro. 10.750, rto. en esa fecha), y toda vez que por mayoría mis colegas han resuelto declarar mal concedido el recurso de casación interpuesto por considerar que la parte querellante carece de legitimación para recurrir el auto que concede la suspensión del juicio a prueba, tampoco tendrá lugar en esta oportunidad una deliberación acerca de los específicos agravios planteados por la recurrente; lo que torna improcedente que me pronuncie aisladamente sobre los planteos en los que se sustentó la impugnación incoada. (Del voto del Dr. Hornos, en disidencia)

En orden a lo expuesto habré de remitirme a las consideraciones que efectuara al votar en las causas citadas, en las que disentí con la propuesta negativa propiciada en cuanto a la admisibilidad del recurso de casación entonces incoado. (Del voto del Dr. Hornos, en disidencia)

Sostuve que la tendencia procesal moderna se orienta a abrirle ampliamente la puerta al acusador particular, no sólo extendiendo los casos de acusación particular privada (es decir, los casos de “delitos de acción privada”, y permitiendo la participación del acusador particular en todos los casos de acción pública), sino también hacia un sistema de querellante conjunto con mayor grado de autonomía, que tenga análogas facultades que el Ministerio Público, al punto de que pueda acusar y recurrir aunque el Ministerio Público Fiscal no lo haga (tal como lo ha reconocido la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo “Santillán” -citado en la ponencia anterior-, caso en el que me había expedido en disidencia en idéntica forma que la posterior doctrina sentada por el Alto Tribunal). (Del voto del Dr. Hornos, en disidencia)



Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)

Newsletter de jurisprudencia y de abstracts de doctrina penal tributaria y de contrabando

N° 6, abril de 2009

26

En general, se describe su función mediante una equiparación de facultades con las de la fiscalía (aún cuando, lógicamente, no posee las atribuciones coercitivas ni ejecutivas de las que goza el Ministerio Público Fiscal), lo que incluye también a los recursos contra las decisiones jurisdiccionales, salvo el recurso en favor del imputado, en tanto carece de sentido para el querellante (cfr.: Maier, Julio B.J. "Derecho procesal penal. II. Parte general. Sujetos procesales", Editores del Puerto, pág. 689). (Del voto del Dr. Hornos, en disidencia)

En el plenario "Kosuta" se ha destacado con acierto que "dentro del procedimiento penal se procura garantizar la persona del damnificado con su reconocimiento como efectivo sujeto de derecho, en una concepción igualitariamente digna con la de la persona del encausado, en un balance que indica una valorización equivalente que les asegure el carácter de protagonistas del proceso penal...", en consonancia con las recomendaciones dirigidas por los organismos internacionales en el sentido de dotar de mayor participación a la víctima dentro del sistema penal (con cita de la resolución 40/34 y la "Declaración sobre los principios fundamentales de justicia para las víctimas de delitos..." aprobadas por la Asamblea General de la O.N.U.). Asimismo se evaluó que esta preocupación por la víctima debe ser correlativa con la adopción de criterios eficaces que resguarden de modo útil la exigencia de la tutela judicial de sus derechos. (Del voto del Dr. Hornos, en disidencia)

Con esa orientación, debe tenerse en cuenta asimismo que en materia de interpretación de la ley procesal rige, en principio, la regla contenida en el artículo 17 del Código Civil, que no sólo admite la interpretación extensiva, sino que, antes bien, aclara que es posible la aplicación analógica de la ley y el recurso a los principios generales del Derecho. Cláusula de apertura que la ley procesal recepta en el artículo 2 del C.P.P.N. cuando se alía que toda disposición "que limite el ejercicio de un derecho atribuido por este Código...deberá ser interpretada restrictivamente", lo cual equivale a decir que deben ser interpretados extensivamente y aún ser aplicados analógicamente aquellos textos legales que conceden una facultad o un derecho en el procedimiento, entre ellos la facultad de querellar (cfr.: Maier: ob. Cit., pág. 682) y aún la posibilidad de recurrir en procura de justicia y obtener del órgano jurisdiccional una sentencia fundada previo juicio llevado en legal forma, cualquiera sea la naturaleza del procedimiento - civil o criminal- de que se trate. (Del voto del Dr. Hornos, en disidencia)

Es en tal sentido que se ha tomado en cuenta, válidamente, en el plenario "Kosuta", el reconocimiento expreso efectuado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en cuanto afirmó que "todo aquél a quien la ley reconoce personería para actuar en juicio en defensa de sus derechos está amparado por la garantía del debido proceso legal consagrada por el artículo 18 de la Constitución Nacional, que asegura a todos los litigantes por igual el derecho de obtener una sentencia fundada previo juicio llevado en legal forma" (con la cita del famoso fallo "Otto Wald": Fallos 268:266, considerando 2°, entre otros). Y que ello lo era en el marco del derecho a la jurisdicción consagrado implícitamente en el artículo 18 de la Carta Magna, y cuyo alcance, como posibilidad de ocurrir ante algún órgano jurisdiccional en procura de justicia y obtener de él sentencia útil relativa a los derechos de los litigantes (con la cita de Fallos: 199:617; 305:2150, entre otros), indiscutiblemente, es coincidente con el que reconocen los artículos 8, párrafo primero, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 14.1 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos. (Del voto del Dr. Hornos, en disidencia)

Lo cierto es que, más allá de las facultades que tenga la Corte para interpretar una ley o una cláusula constitucional por fuera del caso judicial que provocó su estricta aplicación, lo que no



Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)

Newsletter de jurisprudencia y de abstracts de doctrina penal tributaria y de contrabando

N° 6, abril de 2009

27

se encuentra ahora en cuestión, esta Cámara de Casación hizo suyas aquellas consideraciones efectuadas en los fallos en cita en tanto las compartió. En ningún momento se hizo referencia a su aplicación. En el caso en razón de la teoría del acatamiento, por lo que resulta irrelevante, respecto de la posibilidad de aplicación de esas referencias a la resolución de idéntica cuestión a la que ahora se estudia, que no estuvieran directamente relacionadas con el caso judicial que provocara dichos pronunciamientos. Ello, pues nada impide que esta Cámara comparta la interpretación de una cláusula constitucional efectuada por la Corte Suprema de Justicia en sus fallos, amén de que el Alto Tribunal pueda haberse excedido, al hacerla, del planteo estrictamente efectuado, en su caso. Es más, se podrían haber desarrollado los mismos argumentos sin la cita de los precedentes en cuestión, lo cual no habría alterado la validez del análisis sobre el cual se concluyó la legitimidad del querellante para recurrir la resolución que dispone la suspensión del juicio a prueba, amén de que dicha interpretación pueda o no compartirse. Y creo que esto último es lo sustancial. (Del voto del Dr. Hornos, en disidencia)

Ya he sostenido reiteradamente la tesis de que en el procedimiento penal el concepto de ley vigente no se limita al Código Procesal Penal de la Nación, sino que abarca a la Constitución Nacional y a los Pactos Internacionales de Derechos Humanos con jerarquía constitucional (C.N.C.P. Sala IV: causa Nro. 335: "SANTILLÁN, Francisco", Reg. Nro. 585.4, del 15/5/96; causa Nro. 1619: "GALVAN, Sergio Daniel s/recusación", Reg. Nro. 2031.4, del 31/8/99 y Causa Nro. 2509: "MEDINA, Daniel Jorge s/recusación", Reg. 3456.4, rta. el 20/6/01; y mi voto en el Plenario Nro. 11 de esta Cámara: "ZICHY THYSSEN", rto. el 23/6/06; entre varias otras). (Del voto del Dr. Hornos, en disidencia)

Es que, aquella prerrogativa afirmada por la Corte Suprema, inicialmente en el célebre caso "Otto Wald" (reiterado luego en diversos pronunciamientos) se ha visto reafirmada con el fuerte impacto en el sistema de fuentes del ordenamiento jurídico argentino producido por la reforma constitucional de 1994, al otorgarle jerarquía constitucional a los Tratados de Derechos Humanos enunciados en el inc. 22 del art. 75 de la Constitución Nacional. (Del voto del Dr. Hornos, en disidencia)

Los derechos y garantías expresados en ellos deben ser considerados complementarios de los reconocidos en la Constitución. Y expresamente señalan que "Toda persona tiene derecho a un recurso efectivo, ante los tribunales nacionales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la constitución o por la ley" (art. 7 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos); "Toda persona tiene derecho, en condiciones de plena igualdad, a ser oída públicamente y con justicia por un Tribunal independiente e imparcial, para la determinación de sus derechos y obligaciones..." (cfr. Art. 10 idem); y en el mismo sentido la Convención Americana sobre Derechos Humanos en el artículo 8 "Garantías Judiciales" establece el derecho a ser oído por un Juez o Tribunal competente, independiente e imparcial para la determinación de sus derechos. La esencia de la garantía se repite en el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos –art. 14-. (Del voto del Dr. Hornos, en disidencia)

En fin, continuando, y en coherencia con lo expuesto, y partiendo de que el querellante está también amparado por la garantía constitucional del debido proceso, como derivación del derecho de defensa en juicio pensado en forma bidimensional (cfr. Cafferata Nores, José I.: "Proceso Penal y derechos humanos", Editores del puerto/CELS, Bs. As., 2000, pág. 27),



Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)

Newsletter de jurisprudencia y de abstracts de doctrina penal tributaria y de contrabando

N° 6, abril de 2009

28

tampoco puede desconocerse que el derecho al recurso es un medio imprescindible para que los que son parte puedan colaborar y coadyuvar en el referido proceso, “controlando a través del recurso, tanto este conjunto de actividades que posibilitarán, en el tiempo y en el espacio la sentencia”, como la adaptación a derecho de este acto jurisdiccional (Suau Morey: “Tutela constitucional de los recursos en el proceso penal”, Bosch, Barcelona, 1995, pág. 29). (Del voto del Dr. Hornos, en disidencia)

En efecto, la normativa constitucional le brinda al ofendido el derecho a una tutela efectiva que deviene de la obligación del Estado de perseguir el delito para “garantizar el derecho a la justicia de la víctima” (informe 34/96 de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos) y el derecho a una debida protección judicial en el sentido de que toda persona debe contar con un recurso sencillo y rápido ante los jueces o tribunales competentes que debe sustanciarse de acuerdo con las normas del debido proceso. Lo cual requiere que el órgano interviniente produzca una conclusión razonada sobre los méritos del reclamo (Cafferata Nores, José I.: ob. Cit., pág. 45). (Del voto del Dr. Hornos, en disidencia)

Como se adelantó, “...si se asegura el acceso a la justicia mediante la garantía de la ‘tutela judicial’, mal podría negarse el derecho al recurso de la víctima que asume el rol de parte querellante en el proceso penal -pues sin el control sobre lo que se decida, tal ‘tutela judicial’ lejos de ser efectiva, podría resultar meramente ilusoria-” (Solimine, Marcelo A. “El derecho fundamental del ciudadano a querellar y su facultad recursiva”, en Rev. La Ley, del 8/2/05).

Es en coincidencia con este criterio, como lo consideré al votar en el plenario en cita, que los artículos 458 a 462 del C.P.P.N. clara y expresamente establecen qué sujetos procesales -que revisten la calidad de partes legalmente constituidas- están facultados para intentar el remedio recursivo casatorio, entre los que se encuentra el querellante, a quien se reconoce personería para actuar en juicio criminal por delito de acción pública (art. 82 del C.P.P.N.). Por lo que, entendido su derecho a la jurisdicción, en acatamiento de la garantía del debido proceso que también le corresponde, del modo antes referido, cabe concluir, reitero, que tiene aptitud subjetiva para recurrir las decisiones que hacen imposible, aún mediante la suspensión del proceso en aras de la extinción de la acción penal, la continuación de las actuaciones (artículo 457 del C.P.P.N.). Entonces, la tutela de los derechos que se invocan no podría hacerse efectiva en una oportunidad procesal posterior. (Del voto del Dr. Hornos, en disidencia)

Ha sido también clara la Corte Suprema en cuanto a la razón por la cual resulta recurrible en casación la resolución que hace lugar a la suspensión del juicio a prueba, en tanto a la luz de dicho artículo “la citada decisión impide que el proceso continúe hasta el dictado de la sentencia definitiva, con la consecuencia de que se extinguirá la acción penal al cumplirse las condiciones establecidas en el cuarto párrafo del artículo 76 ter” (Cfr. Fallos: 320:1919); y también el voto del Ministro Petracchi, al evaluar que conforme al artículo 457 del C.P.P.N. “son recurribles por vía de casación los autos que pongan fin a la acción, y el instituto de suspensión del juicio a prueba (arts. 76 bis, ter y quater, y remisión al artículo 27 bis, todos del Código Penal; arts. 293 y 515 del C.P.P.N.) implica, justamente, que no continúe la tramitación del proceso si se cumplen determinadas condiciones, por lo que constituye, aun condicionalmente, un medio de extinción del proceso” (Del voto del Dr. Hornos, en disidencia)

En tal sentido, no advierto que la circunstancia de que la víctima carezca de facultades para impedir que el imputado haga efectivo su derecho de suspensión del juicio a prueba (aún



Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)

Newsletter de jurisprudencia y de abstracts de doctrina penal tributaria y de contrabando

N° 6, abril de 2009

29

cuando considere insuficiente la reparación ofrecida), pueda derivar, de algún modo, en quitarle legitimación para recurrir cuando considera aplicado el instituto por fuera de los supuestos establecidos legalmente. Lo sustancial es que su impugnación, en definitiva, fue interpuesta contra una de las resoluciones a las que se refiere el artículo 457 del C.P.P.N. y se apoya en la afectación del debido proceso legal. (Del voto del Dr. Hornos, en disidencia).

En el caso, la querellante cuestiona, en esencia, que la suspensión del juicio a prueba ha sido dispuesta En el caso en contravención de las reglas que regulan el instituto, en tanto el artículo 76 bis del C.P. ordena su improcedencia respecto de delitos que tengan prevista una pena cuyo máximo supere los tres años de prisión, y el artículo 10 de la ley 24.316, hace lo propio en relación a los delitos tributarios; y debido a que lo que resulta vinculante a los fines de su concesión no es la conformidad del representante del Ministerio Público Fiscal, sino su oposición fundada. (Del voto del Dr. Hornos, en disidencia).

Entonces, y en atención a que, en definitiva, la recurrente cuestiona que la suspensión del juicio ha sido dispuesta en el caso en violación de las disposiciones que definen su procedencia, otorgándola para supuestos no previstos legalmente, el recurso de casación interpuesto resulta claramente admisible. (Del voto del Dr. Hornos, en disidencia).

Autor del sumario: Telias, Sara Diana (UFITCo)

Suspensión del juicio a prueba. Delitos tributarios. Inaplicabilidad a la ley penal tributaria. Relevancia del marco conceptual que surge de la doctrina de la CSJN referida al régimen impositivo y a su función como instrumento de regulación, (Fallos 316:42; 314: 1387; 316:1255), del que puede inferirse que resulta una razonable medida de política criminal tanto penalizar ciertas conductas de fraude fiscal como posibilitar que el infractor pueda revertir su comportamiento cancelando sus obligaciones, atendiendo a un propósito de enmienda y toma de conciencia de los deberes fiscales, al tiempo que posibilita el ingreso a las arcas del Estado del impuesto omitido. Así la extinción de la acción respecto de los delitos tipificados por la ley 23.771 exige que el infractor dé total cumplimiento a la deuda fiscal, de donde el pago de la acreencia adquiere lugar preponderante, pues sólo de esa forma se salvaguarda la integridad de la hacienda pública (bien jurídico tutelado) y cuya lesión provocó la evasión del tributo.

Suspensión del juicio a prueba. Delitos tributarios. Inaplicabilidad a la ley penal tributaria. Relevancia de la exclusión normativa -no atacada de inconstitucionalidad-, del art. 10 de la ley 24.316, en cuanto dispone que "Las disposiciones de la presente ley no alterarán los regímenes especiales dispuestos en las leyes 23.737 y 23.771". Se interpreta que la finalidad de esta norma es asegurar el prevailecimiento de la norma especial (En el caso, art. 14 de la ley penal 23.771, análogo al vigente establecido en la ley 24.769), en un todo de acuerdo con las prescripciones del art. 4º del código de fondo. En esa



**Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando
(UFITCo)**

Newsletter de jurisprudencia y de abstracts de doctrina penal tributaria y de contrabando

N° 6, abril de 2009

30

inteligencia, de admitir la aplicación coetánea de ambos institutos cabría la posibilidad para el infractor de extinguir la acción penal por delitos de la ley 23.771 más de una vez, es decir, una por vía del artículo 76 bis del C.P. y otra por aquella norma, lo que se encuentra expresamente vedado.

Suspensión del juicio a prueba. Delitos tributarios. Inaplicabilidad a la ley penal tributaria. Relevancia de los presupuestos y principios que rigen en materia impositiva. Analogía con el supuesto de extinción de la acción con el pago de la multa En el caso de delitos exclusivamente sancionados con esa especie de pena (art. 64 del C.P. -texto según ley 24.316).

Suspensión del juicio a prueba. Delitos tributarios. Inaplicabilidad a la ley penal tributaria. Improcedencia de la aplicación de la doctrina de la CSJN en el fallo “Acosta” por tratarse de supuestos diferentes (en ese caso se trató de un supuesto de infracción al primer párrafo del artículo 14 de la ley 23.737, con lo que no eran de aplicación los artículos 17 y 18 de la referida ley)

Fuente: Reg. 12.158. Arana, Sergio Daniel s/recurso de casación. Causa 9230, CNCP, sala I, 2008.06.20

Disponible en www.mpf.gov.ar/ufitco/pdfs/arana.pdf

EL CASO

El Tribunal Oral en lo Penal Económico N° 1 suspendió el proceso a prueba respecto del imputado de cometer los delitos previstos por los arts. 2 y 8 de la ley 23.771, por el término de tres años, bajo la condición de que por el mismo término que concedió la *probation*, aquél fije residencia, se someta al cuidado del patronato de liberados, y realice trabajos no remunerados en una Iglesia de esta ciudad, por seis horas semanales y en horario a combinar (art. 76 bis y ter y 27 bis, incs. 1, y 8 del C.P.). Contra dicha decisión la querrela y el fiscal interpusieron recursos de casación.

La parte querellante sustentó su remedio extraordinario con cita del primer motivo de casación previsto en el art. 456 del código instrumental. Se agravó de la errónea aplicación del art. 76 bis del C.P., en razón de que la suspensión del juicio a prueba no es aplicable al caso, atento a que el delito enrostrado al enjuiciado previsto en los arts. 2 y 8 de la ley 23.771, presenta un máximo de pena privativa de libertad superior a los tres años de prisión, y es éste el límite contemplado en el primer párrafo del artículo 76 bis del Código Penal para hacer viable el beneficio según también se asentó en la doctrina del plenario “Kosuta” de esa Cámara de Casación. Por último consideró que el a quo interpretó erróneamente el art. 14 de la ley 23.771 en cuanto tiene un régimen extintivo propio que impide la suspensión del juicio a prueba en los delitos tipificados en dicha ley.



Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)

Newsletter de jurisprudencia y de abstracts de doctrina penal tributaria y de contrabando

Nº 6, abril de 2009

31

El fiscal, por su parte, sustentó el recurso de casación en ambos incisos del art. 456 del C.P.P.N.. Se agravó de la incorrecta aplicación de la suspensión del juicio a prueba en función de lo establecido en el art. 5 del mencionado cuerpo legal, toda vez que el consentimiento del representante del Ministerio Público Fiscal constituye una condición necesaria e ineludible para la procedencia del beneficio. Entendió que la resolución puesta en crisis resulta arbitraria pues carece de la debida fundamentación.

Se resolvió hacer lugar a los recursos de casación interpuestos por la querrela y por el fiscal a casar la resolución, por la cual se suspendió el juicio a prueba respecto del imputado; y, rechazar dicho beneficio y remitir las actuaciones al Tribunal Oral en lo Penal Económico para que continúe con la sustanciación del proceso de acuerdo con lo resuelto, sin costas (arts. 470, 530 y 532 del C.P.P.N.).

SUMARIOS

La ley 24.316 que regula la suspensión del juicio a prueba dispone en su artículo 10: "Las disposiciones de la presente ley no alterarán los regímenes especiales dispuestos en las leyes 23.737 y 23.771". Ante esa exclusión normativa no atacada de inconstitucionalidad y con observancia de ese precepto esta Sala tiene dicho in re: "Martínez, José Benito y otros s/ recurso de casación", causa 7144, reg. 9475, rta. el 26/9/2006, "...que cuando el artículo 10 de la ley 24.316 dispone la inalterabilidad de los regímenes dispuestos en las leyes 23.771 y 23.737 asegura el prevalecimiento de la norma especial, en este caso el artículo 14 de la ley penal 23.771, análogo al vigente establecido en la ley 24.769, artículo 76 bis del Código Penal, en un todo de acuerdo con las prescripciones del art. 4º del código de fondo. En esa inteligencia, de admitir la aplicación coetánea de ambos institutos cabría la posibilidad para el infractor de extinguir la acción penal por delitos de la ley 23.771 más de una vez, es decir, una por vía del artículo 76 bis del C.P. y otra por aquella norma, lo que se encuentra expresamente vedado en función de la limitación a la reiteración de planteos prevista en las dos leyes (cfr. García, Luis M.; "La suspensión del juicio a prueba según la doctrina y la jurisprudencia", Cuadernos de Doctrina y Jurisprudencia Penal nº 1 y 2, Buenos Aires, 1996, pág. 350)". Esa prioridad en el tratamiento de la cuestión en cierno excluye la posibilidad de examinar los agravios referentes a la suspensión del juicio a prueba que por lo antes sostenido no resulta de aplicación en autos por la determinación de la ley. Por lo hasta aquí visto queda demostrada la existencia de un error in iudicando que habilita la vía casatoria intentada. (Del voto de la Dra. Catucci, al que adhirió el Dr. Rodríguez Basavilbaso)

Que adhiero a la solución propuesta por la doctora Catucci en su voto, que sigue cuanto sostuviera en el precedente "Martínez, José Benito y otros s/ rec. de casación" (ya citado); por cuanto considero que en el particular caso de autos no correspondía conceder la suspensión del juicio a prueba previsto por el artículo 76 bis del Código Penal, de conformidad con lo establecido en el artículo 10 de la ley 24.316. Y a todo evento, lo que hubiera correspondido hubiera sido la aplicación del beneficio establecido por el artículo 14 de la ley 23.771 –también contemplado en el art. 16 de la ley 24.769-. Adviértase que En el caso se trata de una infracción al régimen penal tributario, sobre el que la Corte Suprema de Justicia de la Nación lleva dicho que todo lo referido al régimen impositivo y a su función en el marco de la sociedad constituye un instrumento de regulación, complemento necesario del principio constitucional que prevé atender al bien general al que conduce la finalidad ciertamente extrafiscal de



Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)

Newsletter de jurisprudencia y de abstracts de doctrina penal tributaria y de contrabando

N° 6, abril de 2009

32

impulsar la expansión de las fuerzas económicas (Fallos 316:42). En ese orden de ideas señaló que la ley fiscal no persigue como única finalidad la recaudación fiscal; sino que se inscribe en un marco jurídico general de amplio y reconocido contenido social, en el que la sujeción de los particulares a los reglamentos fiscales constituye el núcleo sobre el que gira todo el sistema económico y de circulación de bienes. La tan mentada equidad tributaria se tornaría ilusoria de no mediar, al menos, el cumplimiento de los deberes formales establecidos en cabeza de quienes tengan responsabilidad impositiva. Precisamente resulta un hecho notorio la situación en que se encuentran aquéllos que en el ejercicio de sus actividades cumplen con las obligaciones que las leyes imponen, frente a otros que operan en los circuitos económicos informales y de creciente marginalidad (Fallos 314: 1387; 316:1255). En el ámbito de tal marco conceptual es deber prioritario del Estado el atender a que los tributos se satisfagan regularmente por la importancia que tienen para la subsistencia, progreso y desarrollo de la sociedad lo que justifica la sanción de leyes que penalicen la evasión fiscal, medida que sujeta al razonable criterio del legislador, resulta apta para corregir la tendencia a no pagar los impuestos, consecuencia de una falta de conciencia y responsabilidad en el cumplimiento de las obligaciones de esa naturaleza. En ese sentido, señalé en la oportunidad ya citada, que constituye una necesidad social digna de protegerse, el interés del Estado en que se satisfagan los tributos, por lo que el no cumplimiento de los deberes tributarios configura un ataque frontal a este valor fundamental de la comunidad actual (cfr. Martínez Pérez, Carlos; "El Delito Fiscal"; Madrid, 1982, págs. 225 y sgtes.). Como corolario de lo expuesto puede afirmarse que el bien jurídico tutelado por la norma es la hacienda pública en el sentido de preservar la percepción de los tributos y su posterior reencauzamiento social. Instrumento que el legislador ha considerado necesario para asegurar el correcto funcionamiento del sistema impositivo a la vez que evitar la evasión fiscal. No se trata de un exclusivo propósito de recaudación, sino que se orienta a una meta de significativo contenido social cuya directriz es la sujeción a las leyes fiscales como medio para que el Estado pueda cumplir sus fines de bien común. De ahí que resulte una razonable medida de política criminal tanto penalizar ciertas conductas de fraude fiscal como posibilitar que el infractor pueda revertir su comportamiento cancelando sus obligaciones, atendiendo a un propósito de enmienda y toma de conciencia de los deberes fiscales al tiempo que posibilita el ingreso a las arcas del Estado del impuesto omitido. Así la extinción de la acción respecto de los delitos tipificados por la ley 23.771 exige que el infractor dé total cumplimiento a la deuda fiscal, de donde el pago de la acreencia adquiere lugar preponderante, pues sólo de esa forma se salvaguarda la integridad de la hacienda pública que la ley protege y cuya lesión provocó la evasión del tributo. El accionar evasivo está en principio acreditado al menos para los organismos de recaudación, pero la incriminación y castigo son resignados en función de ciertas condiciones, fundamentalmente del pago de la obligación fiscal (cfr. Chiara Díaz, Carlos Alberto; "Ley Penal Tributaria y Previsional N° 24.769"; Buenos Aires, 1997, pág. 311). Esos criterios valorativos difieren sustancialmente con la suspensión del juicio a prueba; adviértase que este instituto tiende a la rehabilitación de quienes han incurrido en el delito evitándoles el estigma de una condena para lo cual se someten voluntariamente a un programa de reglas de conducta bajo el control de un Juez de Ejecución que le proporcionará guía y asistencia a través de un oficial de probation, donde la reparación del daño sólo procede en la medida de lo posible, de forma tal que virtualmente se sitúa en un segundo plano de importancia en relación con las razones de política criminal que inspiraron el dictado de la norma. No se exige la reparación integral como requisito *sine qua non* para su procedencia. De adverso a ello, en materia impositiva la extinción de la acción penal opera con



Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)

Newsletter de jurisprudencia y de abstracts de doctrina penal tributaria y de contrabando

N° 6, abril de 2009

33

el cumplimiento íntegro de la obligación fiscal, lo que sin duda responde a presupuestos y principios jurídicos que difieren sustancialmente de los que gobiernan los aspectos reparatorios del daño causado por el delito a que se refiere el artículo 29 del Código Penal. En ese sentido la solución legislativa se acerca a las previsiones del art. 64 del C.P. -texto según ley 24.316- que extingue la acción con el pago de la multa en el supuesto de delitos exclusivamente sancionados con esa especie de pena. Es por ello que, por otra parte, entiendo que no resulta aplicable lo resuelto por recientemente por la Corte Suprema de Justicia de la Nación in re “Acosta, Alejandro Esteban” (A.2186.XLI, del 23/4/2008), en cuanto a que “el criterio que limita el alcance del beneficio previsto en el art. 76 bis a los delitos que tiene prevista una pena de reclusión o prisión cuyo máximo no supere los tres años se funda en una exégesis irrazonable de la norma que no armoniza con los principios enumerados, toda vez que consagra una interpretación extensiva de la punibilidad que niega un derecho que la propia ley reconoce, otorgando indebida preeminencia a sus dos primeros párrafos sobre el cuarto al que deja totalmente inoperante”. Vale aclarar que En el caso se trató de un supuesto de infracción al primer párrafo del artículo 14 de la ley 23.737, con lo que no eran de aplicación los artículos 17 y 18 de la referida ley. (Del voto del Dr. Madueño, al que adhirió el Dr. Rodríguez Basavilbaso)

Autor del sumario: Telias, Sara Diana (UFITCo)

Fallos relacionados de otras salas de la CNCP:

Registro 11819.2, "Perrota, Walter s/rec. de casación", Causa 8046, rta. el 09/05/2008, de la sala II, *publicado en Newsletter N° 4*;

Registro 691/08, "Piaskowski, Rosa R. s/rec. de casación", Causa 8968, rta. el 05/06/2008, de la sala III, *publicado en Newsletter N° 4*

Reg. 10934.4 "Ugolini, Adriano s/ recurso de casación", Causa 8917. Reg. 10934. 4, CNCP, sala IV, 2008.10.15, publicado en esta Newsletter

Delitos tributarios. Competencia del juez penal. La carencia de competencia relativa a la determinación de la procedencia y la exigibilidad del tributo que en definitiva corresponda ingresar, no impide expresar que no toda diferencia de criterio con el del Organismo Recaudador respecto del dicho asunto configura una conducta ardidosa y puede considerarse generadora de responsabilidad penal por un delito como el denunciado.

Dolo: configuración del aspecto cognoscitivo. La posibilidad de conocimiento de la antijuridicidad constituye uno de los presupuestos de la culpabilidad, por lo que es preciso determinar si al momento del hecho el autor tuvo la posibilidad de saber que su conducta era contraria al orden jurídico y, consecuentemente, motivarse a lo prescripto por la norma.

Dolo: configuración del aspecto cognoscitivo. Para que el autor tenga la posibilidad de comprender la criminalidad del acto (art. 34, inc. 1 del CPPN) debe obrar en función de una correcta información sobre la forma en que el orden jurídico regula su



**Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando
(UFITCo)**

Newsletter de jurisprudencia y de abstracts de doctrina penal tributaria y de contrabando

N° 6, abril de 2009

34

comportamiento, requiriéndose para formular el reproche un conocimiento potencial de la ilicitud de su conducta.

Error de prohibición. Concepto. El error que recae sobre el carácter antijurídico constituye un error de prohibición que podrá ser directo o indirecto, según afecte la comprensión de la norma prohibitiva -por desconocimiento de su existencia, de su validez o de su alcance-, o que se trate de la convicción de que opera En el caso de una causa de justificación.

Error de prohibición. Invencibilidad del error. Asesoramiento profesional como factor constitutivo de la invencibilidad del error. Materia tributaria: tratándose de un ámbito altamente normativizado, se supone la necesidad de buscar asesoramiento contable. Por ello, ante el asesoramiento brindado por un contador, más allá de su acierto o error, no resultaba exigible, para quienes se desenvuelven en un ámbito ajeno a su especialidad, que duden de la exactitud de tales consejos, menos aún cuando la dilucidación de la cuestión requiere conocimientos específicos, y el asesoramiento proviene de una persona experimentada en asuntos impositivos, con quien los une una relación profesional de varios años, de la que derivó un vínculo de confianza. Existiendo un motivo para buscar asesoramiento, el ciudadano no instruido jurídicamente por regla general deberá consultar a una persona versada en derecho, en la mayoría de los casos a un abogado, para que su error de prohibición sea invencible, salvo que el profesional recomiende de manera manifiestamente poco seria 'maniobras burdas' para burlar la ley.

Error de prohibición. Invencibilidad del error. Asesoramiento profesional como factor constitutivo de la invencibilidad del error. Fuentes confiables. Enunciación. Abogados principalmente, pero también los notarios, procuradores y funcionarios competentes en el ámbito en el cual se debe desarrollar el proyecto de acción. El ciudadano no debe cargar con la tarea de verificar la corrección del consejo jurídico, pues ello llevaría a una cadena interminable de comprobaciones que prácticamente impediría todo comportamiento.

Error de prohibición. Invencibilidad del error. Asesoramiento profesional como factor constitutivo de la invencibilidad del error. El error es invencible cuando el autor no puede librarse de aquél usando cautamente los sentidos y la razón, y su admisibilidad depende de las circunstancias concretas del caso para decidir si debe considerárselo o no, vencible.

Error de prohibición. Invencibilidad del error. Aspectos relevantes a tener en cuenta a efectos de evaluar la concurrencia del mismo. Se deben tener en cuenta, entre otros aspectos, las condiciones personales del sujeto, su grado de instrucción, la profesión y actividad habitual, las circunstancias del hecho, la existencia de motivos para asesorarse o informarse, en particular cuando se actúa en un sector sujeto a la regulación jurídica específica.

Evasión fiscal. Impuesto a las ganancias. Quebrantos. Cómputo del quebranto de una sociedad constituida en las Islas Vírgenes Británicas (Ciccione International Inc.), controlada por la empresa constituida en Argentina (Ciccione Calcográfica SA), en base al asesoramiento profesional recibido. Improcedencia del cómputo del quebranto transfronterizo por tratarse de un "tercero" a los fines impositivos.



**Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando
(UFITCo)**

Newsletter de jurisprudencia y de abstracts de doctrina penal tributaria y de contrabando

N° 6, abril de 2009

35

Evasión fiscal. Ardid. Ausencia. Denuncia penal de la AFIP basada en ajustes impositivos fundados en diferencias de criterio, sumado a inexistencia de ocultamiento de la realidad económica de la empresa, ya que sus responsables brindaron absoluta colaboración a la fiscalización que se le practicara aportando la información necesaria para la determinación de la materia imponible.

Responsabilidad penal del asesor impositivo. Participación. Convencimiento evidenciado al detallar el alcance del asesoramiento brindado a sus clientes sumado a la ausencia de reglamentación de aspectos sustanciales de un régimen (En el caso, la tributación por renta mundial). Relevancia a efectos de tener por no configurada una hipótesis de participación.

Fuente: Ciccone Calcográfica SA s/infracción ley 24769. Causa 346/2005, Juzgado Nacional en lo Penal Tributario N° 2, 2008.06.04

Disponible en <http://www.mpf.gov.ar/ufitco/pdfs/ciccone.pdf>

Texto completo extraído de www.errepar.com.ar

EL CASO

Antecedentes:

La Sala III de la Cámara Nacional de Casación Penal dispuso hacer lugar al recurso de casación deducido por la defensa y anular la resolución dictada por la Sala B de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico en cuanto confirmó el procesamiento sin prisión preventiva de los imputados y el pronunciamiento que es su antecedente necesario e inmediato, y remitir las actuaciones al Juzgado Nacional en lo Penal Tributario N° 2.

La defensa alegó una violación al principio de congruencia por entender que se había modificado el hecho imputado, puesto que el hecho determinado en el auto de procesamiento - la omisión de la presentación oportuna de la declaración jurada correspondiente al impuesto a las ganancias de la firma Ciccone Calcográfica SA por el ejercicio 1999- era distinto al que persiguiera el organismo recaudador en la etapa de fiscalización y determinación de oficio, y al descrito por la Fiscalía en el requerimiento de instrucción. Por otro lado, sostuvo que la omisión de la presentación de la declaración jurada no constituía el ardid típico de la evasión.

Para así decidir, la Cámara Nacional de Casación Penal se basó en la falta de fundamentación y afectación al principio de congruencia que adolecía tanto la resolución de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico como el auto de procesamiento dictado por el juzgado de grado. En particular, señaló que la resolución de la referida Cámara de Apelaciones no se ajustaba a las prescripciones del artículo 123 del C.P.N, toda vez que al confirmar el auto de procesamiento no atendió, en su debida dimensión, a los agravios formulados por la defensa, pues se limitó a ratificar los argumentos seguidos por el juez instructor. En efecto, advirtió que más allá de la omisión de presentar la declaración jurada, nada había En el caso que indicara que los imputados hubieran direccionado su conducta en el camino de ejecutar maniobras



Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)

Newsletter de jurisprudencia y de abstracts de doctrina penal tributaria y de contrabando

N° 6, abril de 2009

36

engañosas susceptibles de inducir a error, y que la acusación no demostró que la omisión haya sido motivada con la intención de evadir impuestos.

Una vez devueltas las actuaciones a primera instancia, el juez les recibió a los imputados una ampliación de su declaración, teniendo en cuenta que el sustrato fáctico de la imputación formulada por el Ministerio Público Fiscal no fue alterado por lo decidido por la Cámara Nacional de Casación Penal.

Los imputados efectuaron sendos descargos y expresaron que por carecer de conocimientos técnicos, acataron los consejos del profesional en el que depositaron su confianza por décadas, de amplia trayectoria y solvencia. En virtud de dicho asesoramiento, presentaron la declaración jurada del periodo fiscal anterior -que no ha sido objetada por el organismo recaudador-, no existiendo ocultamiento alguno. Sostuvieron, además, que el tema debe ser ventilado en el ámbito estrictamente fiscal y no en sede penal. Finalmente, la defensa postuló que aún asumiendo la hipótesis por la cual la acción objetivamente típica existiría, se configura un claro error de prohibición invencible provocado por quien asesoró a los imputados en materia tributaria y por la conducta precedente del organismo fiscal.

Por su parte el asesor tributario confirmó en su declaración los consejos brindados al momento de presentar la declaración jurada de impuestos, con fundamentación que ha sido reiterada ante la AFIP y el Tribunal Fiscal de la Nación.

En cuanto al ajuste relativo a la deducción del quebranto de la empresa controlada y constituida en el exterior, el juez de la causa destacó que tanto la unidad económica, la unidad patrimonial, y/o el carácter de grupo económico alegado por los imputados, como la índole de extranjera de la fuente de la actividad que originó el quebranto y la de argentina de la fuente contra la cual la empresa local dedujo dicho quebranto, no son circunstancias objeto de cuestionamiento por parte del tribunal.

Luego de analizar los cambios normativos operados en cuanto al tópico de la fuente de la renta y sus repercusiones impositivas que afectan al periodo fiscal en trato, el juzgado determinó que la empresa local no podía haberse computado en su favor y contra la ganancia de fuente argentina, el quebranto de la sociedad del exterior, habida cuenta que el carácter de extranjera de dicha fuente vedaría tal posibilidad. Sin embargo, toda vez que los imputados siguieron los consejos de su asesor tributario en cuanto a la procedencia del cómputo de quebranto de fuente extranjera y descartada la hipótesis de su participación, el juzgado estimó acreditado un error de prohibición invencible que impidió a los imputados comprender la improcedencia de la deducción del quebranto referido.

Por su parte, y con relación al ajuste relativo a la deducción de quebrantos de otras firmas locales vinculadas y que constituirían una unión transitoria de empresas (UTE), se sostuvo que ello no ha sido corroborado durante el curso de la investigación, por lo que el ajuste que en definitiva impacta en el impuesto evadido, debe prosperar.

En consecuencia, el juzgado dispuso el sobreseimiento de los imputados respecto del hecho atribuido, toda vez que al computarse uno solo de los ajustes efectuados -puesto que respecto del otro existió un error de prohibición invencible-, no se superaron los montos establecidos por la normativa como condición objetiva de punibilidad.

El juez señaló que lo decidido en modo alguno implica atribuirse una competencia material de la cual carece, como es la relativa a la determinación de la procedencia y la exigibilidad del tributo que en definitiva corresponda ingresar, sino tan sólo pretende dejar ver que no toda diferencia de criterio con aquel que establezca el Organismo Recaudador para determinar el



Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)

Newsletter de jurisprudencia y de abstracts de doctrina penal tributaria y de contrabando

N° 6, abril de 2009

37

nacimiento y magnitud de la obligación tributaria, configura una conducta ardidosa y puede considerarse generadora de responsabilidad penal por un delito como el denunciado. Ello, fundamentalmente cuando, como En el caso de autos, no se ha detectado situación alguna de ocultamiento de la realidad económica de la empresa, ya que sus responsables brindaron absoluta colaboración a la fiscalización que se le practicara aportando la información necesaria para la determinación de la materia imponible

SUMARIOS

Que, por la ley que rige el tributo que nos ocupa, no se permite la deducción que se cuestiona. Ello surge de una redacción de las disposiciones pertinentes: el quebranto originado en una actividad de fuente extranjera, sólo es compensable con una ganancia de esa misma condición.

Si bien al 31 de agosto de 1998 [fecha de cierre de ejercicio de la contribuyente] aún no se encontraba en vigencia la ley 25063, la cual por su título IX reguló in extenso el criterio de renta mundial, de acuerdo con el cual los sujetos calificados como residentes en el país a efectos de aquel tributo quedaron alcanzados por sus rentas de fuente argentina y extranjera, [por el contrario], ya se encontraban en vigencia las modificaciones que, a los artículos 1 y 19 de la ley del impuesto a las ganancias, se introdujeron por la ley 24073, por la cual se incorporó -aunque de manera imprecisa-, el criterio de residencia, también denominado de renta mundial.

En efecto, por el artículo 1, párrafo 2 de la mencionada ley se establece “Los sujetos a que se refiere el párrafo anterior residentes en el país, tributan sobre la totalidad de sus ganancias obtenidas en el país o en el exterior...”.

Lo expuesto tiene por objeto establecer que, al margen de cualquier calificación de empresa o vaga por la cual pudiese cuestionarse la disposición legal antes mencionada y, por ende dudarse de su obligatoriedad justamente por ello, la inclusión del resultado positivo de la participación que Ciccone Calcográfica SA habría tenido en la empresa del exterior Ciccone International Inc., en su estado de resultados y, por ende, en su declaración jurada impositiva correspondiente al impuesto a las ganancias, no se confronta, o mejor dicho no contradice aquella disposición.

Que, el interrogante que subyace es si el comportamiento de la contribuyente responsable para el período fiscal inmediato posterior se halla también conteste con las disposiciones legales vigentes a la fecha de cierre del ejercicio a los efectos de la liquidación correspondiente al impuesto a las ganancias.

Que, para el ejercicio fiscal cerrado al 31 de agosto de 1999, se encontraba en vigencia la modificación introducida a la ley del tributo por la ley 25063, la cual no derogó, ni expresa ni tácitamente, ni modificó en uno u otro sentido, la disposición legal del artículo 19, párrafo 6 de la ley del impuesto a las ganancias, por el cual expresamente se contempla: “Por su parte los quebrantos provenientes de actividades cuyos resultados no deban considerarse de fuente argentina, sólo podrán compensarse con ganancias de esa misma condición...”.

Es decir, que ni para el ejercicio cerrado al 31 de agosto de 1998 ni para el ejercicio cerrado al 31 de agosto de 1999, la empresa Ciccone Calcográfica SA podría haber computado en su favor contra la ganancia de fuente argentina, el quebranto de la sociedad del exterior Ciccone International Inc., por hechos ocurridos también en el exterior, habida cuenta que el carácter de la fuente de aquella pérdida (extranjera) vedaría esa posibilidad.



Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)

Newsletter de jurisprudencia y de abstracts de doctrina penal tributaria y de contrabando

N° 6, abril de 2009

38

“... de los diversos criterios de vinculación de la materia imponible elaborados por la teoría financiera, la legislación argentina ha adoptado los dos que resultan más habitualmente empleados por las Naciones que aplican un gravamen sobre las rentas, a saber:

- el de la residencia, por el cual los sujetos residentes en el país tributan sobre la totalidad de sus ganancias obtenidas en el país o en el exterior;
- el de la fuente, aplicable a los no residentes, quienes tributan exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina.

De lo expuesto surge que la definición de fuente argentina reviste sustancial importancia para los sujetos no residentes, ya que los mismos no resultarán alcanzados por el gravamen respecto de las rentas de fuente extranjera. No obstante, también para los sujetos residentes resulta relevante su delimitación, dado que, según establece el artículo 19 de la ley de impuesto a las ganancias, los quebrantos que provienen de actividades cuyos resultados no deban considerarse de fuente argentina sólo podrán compensarse con ganancias de esa misma condición...

El articulado de la ley contiene una definición general de ganancias de fuente argentina y consideraciones particulares respecto de determinados tipos de ganancia. La definición general se localiza en el artículo 5 de la ley de impuesto a las ganancias, y entiende por ganancias las siguientes: aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República.... aquellas actividades que, en el territorio de la Nación, provienen de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios ...la de hechos ocurridos dentro del límite de la misma.

La enunciación de los principios generales de fuente se ven complementada por el contenido del artículo 9 del decreto reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias...” (Lorenzo, Armando - Bechara, Fabián - Calcagno, Gabriel A. - Cavalli, César M. - Edelstein, Andrés M.: “Tratado del impuesto a las ganancias” - Ed. Errepar - 2005 - págs. 58/59).

Que, lo expresado por la consideración anterior, se condice con la afirmación anterior relativa a que quebranto de la sociedad Ciccone International Inc. no aparece, a simple vista vinculado a una actividad cuya fuente deba considerarse argentina. Esto es, la circunstancia de que los hechos que lo hubieren generado hubiesen ocurrido fuera del territorio nacional hace suponer, en principio, que su origen reside en una actividad de fuente extranjera.

Que, se ha sostenido que “El artículo 134 de la ley de impuesto a las ganancias prevé que, para establecer la ganancia neta de fuente extranjera, se compensarán los resultados obtenidos dentro de cada una y entre las distintas categorías, considerando a tal efecto los, resultados provenientes de todas las fuentes ubicadas en el extranjero y los provenientes de los establecimientos estables indicados en el artículo 128.

Cuando la compensación dispuesta precedentemente dé como resultado una pérdida, ésta, actualizada en la forma establecida en el artículo 19, párrafo 4 podrá deducirse de las ganancias netas de fuente extranjera que se obtengan en los cinco años inmediatos siguientes. Transcurrido el último de esos años, el quebranto que aún reste no podrá ser objeto de compensación alguna. Recordemos que el mencionado artículo 19 anticipa que los quebrantos de actividades cuyos resultados no deban considerarse de fuente argentina, sólo podrán compensarse con ganancias de esa misma condición...” (Lorenzo, Armando - Bechara, Fabián - Calcagno, Gabriel A. - Cavalli, César M. - Edelstein, Andrés M.: ob. cit. - pág. 694; y, en sentido análogo, Carlos A. Raimondi - Atchabahian, Adolfo: “El impuesto a las ganancias” - Tercera Revisión Revisada y Ampliada -2000 - págs. 240/241 y 411.).



Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)

Newsletter de jurisprudencia y de abstracts de doctrina penal tributaria y de contrabando

N° 6, abril de 2009

39

La posibilidad de conocimiento de la antijuridicidad constituye uno de los presupuestos de la culpabilidad, por lo que es preciso determinar si al momento del hecho el autor tuvo la posibilidad de saber que su conducta era contraria al orden jurídico y, consecuentemente, motivarse a lo prescripto por la norma.

En ese sentido, se ha sostenido que para que el autor tenga la posibilidad de comprender la criminalidad del acto [art. 34, inc. 1) del CPPN] debe obrar en función de una correcta información sobre la forma en que el orden jurídico regula su comportamiento, requiriéndole para formular el reproche un conocimiento potencial de la ilicitud de su conducta (Righi, Esteban: "La culpabilidad en materia penal" - Ed. Ad-Hoc - Buenos Aires - 2003 - pág. 127.).

El error que recae sobre el carácter antijurídico constituye un error de prohibición que podrá ser directo o indirecto, según afecte la comprensión de la norma prohibitiva -por desconocimiento de su existencia, de su validez o de su alcance-, o que se trate de la convicción de que opera. En el caso de una causa de justificación (Zaffaroni, Raúl E.: "Tratado de Derecho Penal" - Parte General - Ed. Ediar - Buenos Aires - T. IV - págs. 82/83 y 189/193.).

Que, en atención a lo expuesto y al error alegado por los imputados y su defensa, cabe determinar si los [aquellos], al momento del hecho, pudieron comprender que la deducción del quebranto cuestionado no estaba permitida por el orden jurídico, y En el caso de proceder, corresponderá establecer si aquel error resulta ser vencible o invencible.

A fin de evaluar la concurrencia de un error de prohibición invencible, se deben tener en cuenta, entre otros aspectos, las condiciones personales del sujeto, su grado de instrucción, la profesión y actividad habitual, las circunstancias del hecho, la existencia de motivos para asesorarse o informarse, en particular cuando se actúa en un sector sujeto a la regulación jurídica específica.

Que, al trasladar aquellos lineamientos al "sub examine", se advierte que los imputados actuaron en un ámbito altamente normativizado lo que supone la necesidad de buscar asesoramiento contable. En efecto, los imputados explicaron que, ante el desconocimiento de cuestiones técnicas, recibieron el consejo profesional del doctor [...] "... de nuestra más amplia confianza, ratificada en más de veintiséis años de servicios profesionales...".

Que, dichas explicaciones se ven corroboradas por las manifestaciones vertidas por [...] quien confirmó haber brindado asesoramiento en el sentido indicado por los imputados...[Lo señalado por el asesor fue transcrito en el planteo del caso].

Que, en virtud de las circunstancias expuestas, cabe concluir que los imputados consultaron con su contador respecto de la procedencia de la deducción del quebranto de la empresa [vinculada, constituida en el exterior] con anterioridad a efectuar la declaración jurada del impuesto a las ganancias de la [sociedad anónima local] contribuyente, y obraron conforme lo indicado por su asesor, un contador público especializado y de reconocida y amplia trayectoria académica en la materia.

En efecto, ante el asesoramiento brindado por su contador en cuanto a la posibilidad de deducción de dicho quebranto y las razones que dieron al fundar su opinión, más allá de su acierto o error, no resultaba exigible, para quienes se desenvuelven en un ámbito ajeno a su especialidad, que duden de la exactitud de tales consejos, menos aún cuando la dilucidación de la cuestión requiere conocimientos específicos, y el asesoramiento proviene de una persona experimentada en asuntos impositivos, con quien los une una relación profesional de varios años, de la que derivó un vínculo de confianza.



Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)

Newsletter de jurisprudencia y de abstracts de doctrina penal tributaria y de contrabando

Nº 6, abril de 2009

40

Que, asimismo, debe destacarse que, a la par del asesoramiento profesional señalado, no se ha verificado que los imputados hayan tenido conocimientos de opiniones discrepantes acerca de la procedencia de la deducción de aquel quebranto que lo llevaran dudar sobre la procedencia o improcedencia de la deducción de dicho quebranto; máxime cuando el Fisco no cuestionó el cómputo de ganancias de la empresa [vinculada, constituida en el exterior] en la declaración jurada del año anterior (1998).

Que, existe cierto acuerdo en la doctrina respecto al valor que corresponde asignar al asesoramiento profesional como factor constitutivo de la invencibilidad del error.

En efecto, se ha sostenido que, existiendo un motivo para buscar asesoramiento, "... el ciudadano no instruido jurídicamente por regla general deberá consultar a una persona versada en derecho, en la mayoría de los casos a un abogado para que su error de prohibición sea invencible... esto es suficiente, a no ser que el abogado recomiende de manera manifiestamente poco seria 'maniobras burdas' para burlar la ley. Sería ir demasiado lejos el exigir que quien busca consejo deba comprobar la habilidad general o los conocimientos técnicos específicos de un abogado. Le falta la competencia para ello. Por el contrario, el ciudadano debe poder partir de la base de que un abogado... le puede dar un consejo jurídico del que se puede fiar..." (Roxin: "Derecho Penal. Parte General" - Ed. Civitas - Madrid - 1997 - T. I - pág. 888) situación que rige también para la información de otras personas o instituciones competentes en derecho.

En similar sentido, se expresó que "... puede afirmarse que el error es invencible cuando el sujeto no tuvo la posibilidad de informarse o cuando teniéndola y habiendo hecho uso de los medios idóneos para la información, no logró la misma... La información obtenida por cualquier medio que sea digno de confianza excluye la vencibilidad del error..." (Zaffaroni: "Tratado de Derecho Penal" - Parte General - Ed. Ediar - Buenos Aires - T. IV - pág. 218)

Asimismo, a fin de valorar la invencibilidad del error se sostuvo que "... la información... ofrece mejores posibilidades, siempre y cuando provenga de una fuente confiable. Normalmente ésta será un abogado, pero también los notarios, procuradores y los funcionarios competentes en el ámbito en el cual se debe desarrollar el proyecto de acción. El ciudadano no debe cargar con la tarea de verificar la corrección del consejo jurídico, pues ello llevaría a una cadena interminable de comprobaciones que prácticamente impediría todo comportamiento..." (Bacigalupo Zapater, Enrique: "La evitabilidad o vencibilidad del error de prohibición" - Cuadernos y Estudios de Derecho Judicial - Publicaciones del Consejo General del Poder Judicial del Reino de España.) Que, el superior ha establecido que "...el error basado en el mal asesoramiento profesional tiene el alcance que la doctrina designa como error sobre la prohibición o error sobre la antijuricidad que en ningún caso justifica ni torna lícita la transgresión legal pero que puede, según las circunstancias eximir del reproche subjetivo cuando se lo considera un error invencible... el error es invencible cuando el autor no puede librarse de aquél usando cautamente los sentidos y la razón... y su admisibilidad depende de las circunstancias concretas del caso para decidir si debe considerárselo o no, vencible... *si se tiene en cuenta el singular y erróneo consejo profesional y la confianza que debe existir entre el cliente y su abogado, se conforma una situación relevante para poder llegar a la conclusión de que, En el caso, los imputados han padecido un invencible e inculpable...*" (CNPecon. - Sala 8 - reg. 77/98. Lo destacado es de la presente. En igual sentido, registros 303/95, 234/03 y 804/04.)



Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)

Newsletter de jurisprudencia y de abstracts de doctrina penal tributaria y de contrabando

N° 6, abril de 2009

41

Asimismo, se ha sostenido que "... esas circunstancias... podrían hallar explicación en *las afirmaciones del imputado de haber recibido asesoramiento profesional* indicando que no existía obligación tributaria. Tales afirmaciones *fueron corroboradas con las declaraciones... del mismo profesional letrado -conocido por su actuación en materia tributaria-* que confirmó haber opinado de manera por demás categórica que las operaciones de que se trata se encontraban exentas del tributo...". (CNPecon. - Sala B - reg. 678/07, del voto del doctor Edmundo S. Hendler.)

En este sentido, la Corte Suprema de Justicia sostuvo que "... Es arbitraria la sentencia que condenó al imputado como autor responsable del delito previsto por el artículo 302, inciso s) del Código Penal si bajo un fundamento aparente, omitió considerar *la defensa relativa a la existencia de un error de prohibición ya que la abstención de pagar los cheques se debió al consejo del estudio de abogados que atendía el concurso preventivo de la firma de la cual era directivo...*" (CSJN - Fallos: 315:2817 - "Fernández, David Pascual y otros s/artículo 302 del Código Penal" - causa 29.909.)

Que, finalmente, a partir de las constancias de autos, este tribunal no advierte elementos de juicio que permitan apreciar al asesoramiento efectuado por el contador como una hipótesis de participación, sea cual fuere su carácter, ya que el convencimiento que evidenció al detallar el alcance del asesoramiento brindado a sus clientes, sumado a la circunstancia relativa a que a la fecha de cierre del período fiscal involucrado en autos (31/8/1999) estuvieran en vigencia las disposiciones de la ley 25063 relativas al tratamiento "in extenso" de la tributación de la "renta mundial", la cual produjo una sustancial modificación en el régimen de aquella materia -a diferencia de lo ocurrido para el período fiscal inmediato anterior (1998), en que sólo se contaba en este tema con las disposiciones legales de los artículos 1 y 19 de la ley de impuesto a las ganancias-, revelan una situación que, en todo caso, no sobrepasa su propia equivocación.

Que, en atención a las consideraciones vertidas en los acápites que anteceden, habiéndose acreditado un error de prohibición invencible que impidió a los imputados comprender la improcedencia de la deducción del quebranto cuestionado, no corresponderá computar el ajuste en trato efectuado por el Organismo Recaudador a los efectos de cuantificar el monto de impuesto a las ganancias de correspondiente al período fiscal 1999.

Resulta improcedente el cómputo de un quebranto proveniente de una empresa vinculada a la sociedad anónima contribuyente, [pues] se trataría de un "tercero" a los fines impositivos, [dado que] ni ha sido corroborada la postura sostenida por los responsables en el sentido de que dicha empresa integra una de las UTE (Uniones Transitorias de Empresas) referidas en los estados contables de la [sociedad anónima contribuyente], sino que tampoco se ha contado con algún elemento que permita estimar la existencia de algún negocio o acto que hubiese dado lugar a una unión en aquel sentido entre la [sociedad anónima contribuyente] y [la sociedad anónima en la que aquella participa], por fuera de sus respectivos objetos como empresas jurídicamente independientes.

Que, la compensación de quebrantos se encuentra regulada por el artículo 19 de la ley de impuesto a las ganancias, por aquella disposición legal no se establece algún permiso para el cómputo de pérdidas generadas por hechos de personas distintas de la obligada; como así tampoco se verifica dicha posibilidad mediante el examen de alguna otra de las disposiciones de la ley que rige el tributo en cuestión, consecuentemente corresponderá aceptar el ajuste efectuado por el Organismo Recaudador.



Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)

Newsletter de jurisprudencia y de abstracts de doctrina penal tributaria y de contrabando

N° 6, abril de 2009

42

Que, como corolario de lo expuesto, no corresponderá computar el ajuste señalado por el punto D.1 [el quebranto transfronterizo] de la presente a los efectos de cuantificar el monto de impuesto a las ganancias correspondiente al período fiscal 1999, por el contrario corresponderá computar el ajuste descrito por el punto D.2 [el quebranto de la sociedad vinculada local].

En consecuencia, si al resultado del ejercicio contable por la suma de \$ se le adicionan: 1) los ajustes declarados por la contribuyente, en la declaración jurada por \$...y 2) el ajuste efectuado por el Fisco relativo a la deducción del quebranto de otras empresas por; se obtendrá de tal forma una ganancia neta sujeta a impuesto de \$, a la que aplicada la alícuota del 35% permite obtener un impuesto determinado de \$ 2.461.191,22, monto al que restadas las retenciones declaradas (\$ 2.430.887,30) y los anticipos pagados (\$ 139.175,240), se obtendrá un monto que asciende a la suma de - \$ 108.871,35.

Que, por ende, cabe concluir que la diferencia de impuesto a las ganancias correspondiente al ejercicio anual 1999, que habría omitido ingresar la contribuyente Ciccone Calcográfica SA al Organismo Recaudador, no alcanza la suma de \$ 1.000.000 que se requiere por la figura legal provisoriamente imputada a H.... y N..... a la que se hizo mención por la consideración VII, tampoco se advierte que alcance la suma de \$ 100.000 que requiere la figura simple (art. 1 de la L. 24769).

Que, sin perjuicio lo que en definitiva corresponda resolver en el ámbito administrativo, el cuadro probatorio de autos, valorado de acuerdo a las reglas y principio propios del proceso penal, llevan a descartar la comisión de la presunta evasión del impuesto a las ganancias del ejercicio anual 1999, por no encontrarse reunidos En el caso los elementos constitutivos del delito que se prevé por los artículos 1 y 2, inciso a) de la ley 24769, razón por la cual corresponderá adoptar, un temperamento remisorio y en carácter definitivo en los términos del artículo 336, inciso 3) del Código Procesal Penal de la Nación respecto de aquel hecho.

Que, lo reseñado en las consideraciones anteriores en modo alguno implica atribuirse una competencia material de la cual este tribunal carece, como se la relativa a la determinación de la procedencia y la exigibilidad del tributo que en definitiva corresponda ingresar, sino tan sólo pretende dejar ver que no toda diferencia de criterio con aquel que establezca el Organismo Recaudador para determinar el nacimiento y magnitud de la obligación tributaria, configura una conducta ardidosa y puede considerarse generadora de responsabilidad penal por un delito como el denunciado. Ello, fundamentalmente cuando, como En el caso de autos, no se ha detectado situación alguna de ocultamiento de la realidad económica de la empresa, ya que sus responsables brindaron absoluta colaboración a la fiscalización que se le practicara aportando la información necesaria para la determinación de la materia imponible.

Que, en este sentido, se expresó "...el derecho del acreedor de los tributos en cuestión no puede entenderse defraudado con los alcances del delito que contemplan los artículos 1 y 2 de la ley penal tributaria. Las declaraciones presentadas al Organismo de Recaudación se limitan a consignar las cifras resultantes de los cálculos efectuados por el contribuyente, las que de ninguna manera son vinculantes para el organismo. Por el contrario, este último está investido de amplísimas atribuciones para verificar los datos declarados e incluso para efectuar determinaciones de oficio de lo adeudado. En el caso concreto, la denuncia efectuada por el representante del Fisco da cuenta de haber ejercido esas atribuciones practicando exhaustivas inspecciones en los libros de comercio de la sociedad anónima. Da cuenta asimismo de haber verificado los asientos de contabilidad que registraban las transacciones y *haber obtenido de la contribuyente, sin ninguna ocultación, la documentación que le permitió acreditar el verdadero*



Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCo)

Newsletter de jurisprudencia y de abstracts de doctrina penal tributaria y de contrabando

N° 6, abril de 2009

43

monto de los tributos... Esas comprobaciones... no dan cuenta de un comportamiento al que quepa atribuir el carácter de un ardid que se requiere para incurrir el delito que contempla el artículo 1 de la ley 24769"

Autor del sumario: Telias, Sara Diana (UFITCo)

DOCTRINA

Proceso penal. Denuncia penal en materia tributaria. Naturaleza diferente a la de la denuncia regulada por el art. 174 del CPPN. Determinación de oficio o acto equivalente como factor de procedibilidad de la acción penal. Compatibilidad con las facultades del Ministerio Público de requerir o desestimar la acción penal, con independencia de las conclusiones del órgano administrativo.

Fuente: Díaz Ortiz, José A.: "La denuncia penal tributaria", *Práctica Profesional 79*, Editorial La Ley, 2008.

SUMARIO: Introducción. 1. Conceptos básicos. Normas de la ley 24.769 en casos de denuncia por evasión tributaria. 2. Trámite de la denuncia. Rol del Fisco. 3. La jurisprudencia. 4. Doctrina

ABSTRACT:

El autor sostiene que "la denuncia en materia penal tributaria en la legislación argentina, tiene algunas características diferentes a las que describe [el artículo 174 del CPP], y, si bien no existe unanimidad doctrinaria acerca de ello, son esos desencuentros lo que hace interesante el tema a desarrollar". En su opinión, "la doctrina denegatoria de la predominancia de la acción contenciosa administrativa sobre la denuncia penal se soporta fuertemente sobre las normas que rigen las funciones del Ministerio Público como órgano que monopoliza la acción pública penal. [...] argumento [que] no es decisivo. Por una parte, la ley 24.769 es una ley especial, con normas procesales propias y diferentes a las normas generales del Código Procesal Penal que se justifica por la especificidad de los delitos de naturaleza económica que aquélla tipifica. De otro lado, la intervención previa del órgano recaudador no se contraponen ni contradice la ley que rige las potestades del Ministerio Público toda vez que efectuada su tarea por el Fisco será el ministerio fiscal el que decidirá o no efectuar el requerimiento de acción (art. 188 del CPP). Al contrario, el acto previo del Fisco le permitirá cumplir cabalmente los requisitos que exige la ley procesal como contenido del requerimiento, a saber: las condiciones personales del imputado; relación circunstanciada del hecho con indicación, si fuere posible, del lugar, tiempo y modo de ejecución y la indicación de las diligencias útiles a la averiguación de la verdad. De hecho, antes de la actividad administrativa el Fiscal no podría conocer si el delito fue o no cometido al carecer de elementos indispensables para conocer los hechos y medir el elemento cuantitativo del tipo que hace a la calificación del hecho antijurídico. Bajo esas circunstancias, la razón práctica —más allá de las teorías— muestra que la jurisdicción penal no avanza hasta que el ente recaudador no muestra los resultados de sus actos determinativos o equivalentes en



**Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando
(UFITCo)**

Newsletter de jurisprudencia y de abstracts de doctrina penal tributaria y de contrabando

N° 6, abril de 2009

44

cuanto aquélla le asigna un desempeño previo a la administración recaudadora que descalifique a la determinación de oficio o acto equivalente como factor de procedibilidad de la acción penal toda vez que a la luz de los resultados de la actividad administrativa podrá el Ministerio Público requerir o desestimar la acción penal, con independencia de las conclusiones del órgano administrativo.“

Autor del abstract: Telias, Sara Diana (UFITCo)