



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

Newsletter de jurisprudencia penal tributaria y de contrabando

N° 8, diciembre de 2009

Página 1

ESTRUCTURA DE LA NEWSLETTER

Materias incluidas: temas de penal tributario y de contrabando.

Secciones: Índice de abstracts y Documentos analizados. Para navegar por el documento, activar los marcadores o bookmarks.

Los títulos que encabezan los abstracts 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". En el caso de que los sumarios sean oficiales, los encabezados son creados por la UFITCo.

La totalidad de los abstracts de las Newsletters publicadas pueden recuperarse a través del índice acumulativo, disponible en el sitio Web del Ministerio Público: <http://www.mpf.gov.ar/index.asp?page=Accesos/Ufitco/ufitco2.html>. Este índice contiene hipervínculos a los textos completos de las newsletters.

Acceso a textos completos: mediante los hipervínculos consignados debajo de los datos de cada documento. Requiere conexión a Internet. Cuando se incluye doctrina protegida por derechos de autor, se consigna la cita únicamente

SECCIÓN INDICE DE ABSTRACTS

Delito de contrabando. Condiciones objetivas de punibilidad. Error de punibilidad o error de subsunción. Valor de las mercaderías para diferenciar el delito de contrabando de la mera infracción aduanera. Caso en el que la prueba pericial señala que el valor de las mercaderías es fluctuante y que no puede establecerse con precisión. Procesamiento. Improcedencia. Fundamento: "la discrepancia es perfectamente admisible frente a las salvedades invariablemente consignadas por los expertos acerca de la imposibilidad de establecer un valor preciso. Admisibilidad del error del imputado en cuanto a ese valor. Error sobre una condición objetiva de punibilidad, "error de punibilidad" o "error de subsunción". Efecto disculpante del comportamiento. (Del voto en disidencia). - Véase: Reg. 599-08 A, "incidente de apelación del auto de procesamiento dictado respecto de Donald Okon en la causa 12.515 caratulada: "Donald Okon s/averiguación de contrabando. Causa 58531-CPECON, SALA A, del 2008.09.24

Delito de contrabando. Condiciones objetivas de punibilidad. Valor de las mercaderías para diferenciar el delito de contrabando de la mera infracción aduanera. Procesamiento. Procedencia. Fundamento: "aún teniendo en cuenta las fluctuaciones señaladas por los peritos tasadores, aquel valor supera el límite que diferencia al delito de la mera infracción". (Del voto de la mayoría) - Véase: Reg. 599-08 A, "incidente de



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

Newsletter de jurisprudencia penal tributaria y de contrabando

Nº 8, diciembre de 2009

Página 2

apelación del auto de procesamiento dictado respecto de Donald Okon en la causa 12.515 caratulada: "Donald Okon s/averiguación de contrabando. Causa 58531-CPECON, SALA A, del 2008.09.24

Evasión fiscal. Elementos objetivos del tipo. Ardid. Configuración. Determinación de oficio sobre base presunta. Necesidad del organismo fiscalizador de recurrir a sus bases de datos y a la información proporcionada por terceros para comprobar sobre base presunta el incumplimiento de las obligaciones fiscales por parte del contribuyente, que presentó declaraciones juradas engañosas y omitió llevar registración contable de las operaciones. En el caso, los datos para reconstruir la materia imponible fueron tomados de clientes que actuaron como agentes de información –al haber aparecido en el registro de CITI Compras-, así como agentes de retención. . - Véase: Iolli, Juan Carlos s/pta.inf. art. 1 ley 24769- C.FED. LA PLATA, del 2009.02.24

Evasión fiscal. Elementos objetivos del tipo. Ardid. Configuración. Presentación de declaraciones juradas en cero. Fundamento: "...la presentación 'en cero' de las declaraciones juradas correspondientes al Impuesto al Valor Agregado durante doce meses seguidos no puede atribuirse a un error técnico o administrativo. Además, si bien esta circunstancia, una vez detectada, podría resultar llamativa, en virtud del principio de autodeterminación del tributo y dada la gran cantidad de contribuyentes existentes, resulta suficiente, en este momento procesal, para confirmar el procesamiento del imputado por el delito de evasión tributaria simple -art. 1 ley 24.769-. - Véase: Iolli, Juan Carlos s/pta.inf. art. 1 ley 24769- C.FED. LA PLATA, del 2009.02.24

Evasión fiscal. Elementos objetivos del tipo. Ardid. Configuración. Presentación de declaraciones juradas engañosas y omisión de llevar registración contable de las operaciones. Fundamento: "...la no presentación de declaraciones juradas y, principalmente, el no llevar los libros contables con las formalidades que manda la ley societaria y tributaria, es revelador de una conducta omisiva ardidosa que tiene como norte ocultar la realidad económica de los encartados para, a partir de ella, evadir la contribución que les correspondía hacer a la renta pública. - Véase: Iolli, Juan Carlos s/pta.inf. art. 1 ley 24769- C.FED. LA PLATA, del 2009.02.24

Evasión fiscal. Elementos objetivos del tipo. Ardid. Configuración. Presentación de declaraciones juradas engañosas y omisión de llevar registración contable de las operaciones. Rechazo del planteo defensorista relativo a que la simple ausencia de documentación no implica en sí la intención del perjudicar al fisco. Fundamento: el deber esencial del contribuyente consiste en exhibir sus anotaciones y registros contables. Ello conlleva la facultad del ente recaudador de verificar la veracidad de las operaciones registradas en los libros y demás documentación del sujeto-contribuyente. - Véase: Iolli, Juan Carlos s/pta.inf. art. 1 ley 24769- C.FED. LA PLATA, del 2009.02.24

Evasión fiscal. Elementos objetivos del tipo. Medios comisivos. Ardid. Ausencia. Caso en el que de las constancias de la causa, y de la propia declaración testimonial prestada por el representante de la AFIP, surge que el contribuyente brindó toda la



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

Newsletter de jurisprudencia penal tributaria y de contrabando

N° 8, diciembre de 2009

Página 3

colaboración necesaria con el organismo recaudador y, que el ajuste realizado se calculó en base a los registros contables del contribuyente, lo cual pone de manifiesto que no ha existido intención de ocultar su situación fiscal. Por esos mismos motivos, se encuentra ausente el elemento subjetivo necesario para la configuración del delito en cuestión (conf. CFALP, Sala II, causa 14521 Van Den Eng, Gloria Alba s/ inf. ley 23.771, del 18 de julio de 1995) - Véase: Celulosa Campana S.A. S/infracción ley penal tributaria. Expte. 4417- C.FED. LA PLATA, SALA II, del 2009.02.17

Evasión fiscal. Elementos objetivos del tipo. Medios comisivos. Ardid. Ausencia. Cuestiones interpretativas. Interpretación y aplicación del art. 11 de la ley de IVA a las quitas concursales. Su exclusión por estar fuera del objeto del impuesto. - Véase: Celulosa Campana S.A. S/infracción ley penal tributaria. Expte. 4417- C.FED. LA PLATA, SALA II, del 2009.02.17

Evasión fiscal. Elementos objetivos del tipo. Medios comisivos. Ardid. Configuración. Registro a valor cero en el libro IVA Ventas de una operación de prestación de servicios cuyo hecho imponible se había perfeccionado (devengado) pero que no se había percibido. Rechazo del argumento de los imputados en el sentido de que no hubo ocultación por cuanto se conservaron los comprobantes emitidos y que dicha manera de proceder obedeció al propósito de no tener que efectuar la erogación antes de percibir la respectiva acreencia. Procesamiento. Procedencia. Fundamentos: ".ese comportamiento no puede entenderse justificado por el propósito de evitar una tributación anticipada aún cuando fuera razonable el motivo invocado. En sí misma, esa anotación expresa un hecho falso y no consta de qué manera podía ser luego enmendado. NOTA DE UFITCO: Comparar el caso comentado con el publicado en la Newsletter 7 (Reg. 44-09 A. Incidente de apelación del auto de procesamiento y embargo de los Sres. Mario Kricorian y Andrés Campbell en causa 898/2006 (549), caratulada: "Pride International SRL sobre infracción ley 24.769". Causa 58860, CPECON, sala A, 2009.02.13), en donde también se analiza el aspecto temporal de la obligación tributaria, con un resultado -en principio- diverso. - Véase: Reg. 592-08 A Insúa, Fernando y Otros- Contribuyente: Sup Mac SRL - s/evasión tributaria simple y apropiación indebida de los recursos de la seguridad social. Incidente de auto de procesamiento. Causa 58.406- CPECON, SALA A, del 2008.09.19

Evasión fiscal. Elementos objetivos del tipo. Medios comisivos. Ardid. Requisito de idoneidad del ardid dirigido a ocasionar el error inevitable en el fisco. Verificación de su concurrencia. Evaluación de acuerdo a posibilidades del fisco, considerando la existencia del sistema autodeclarativo de gravámenes imperante en el régimen tributario. - Véase: Celulosa Campana S.A. S/infracción ley penal tributaria. Expte. 4417- C.FED. LA PLATA, SALA II, del 2009.02.17

Evasión fiscal. Elementos objetivos del tipo. Medios comisivos. Ardid. Similitud de redacción con el delito de estafa (art. 172, C.P.), en lo que hace al giro "o cualquier otro ardid o engaño" que hace aplicable en lo pertinente todas las consideraciones doctrinales e interpretación jurisprudencial en orden a esa figura. - Véase: Celulosa



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

Newsletter de jurisprudencia penal tributaria y de contrabando

N° 8, diciembre de 2009

Página 4

Campana S.A. S/infracción ley penal tributaria. Expte. 4417- C.FED. LA PLATA, SALA II, del 2009.02.17

Evasión fiscal. Tipo penal. Configuración. Presupone el acaecimiento del hecho imponible. Fundamentos: la omisión de pago de la deuda tributaria constituye un elemento del tipo penal, por lo que el acaecimiento del hecho imponible y su determinación legislativa, no sólo constituyen una parte del examen que los jueces están habilitados a efectuar, sino que resulta un examen necesario para afirmar o negar la existencia de un hecho delictivo de evasión tributaria. - Véase: Reg. 763_08 B. Incidente de recursos de apelaciones interpuestos por la defensa de Matilde Ana María Noble Mitre de Saguier Y Alejandro Julio Saguier y la querrela. Causa 56487-CPECON, SALA B, del 2008.11.27

Evasión fiscal. Tipos penales. Inconstitucionalidad del monto establecido en el artículo 1° de la ley 24.769 por haber quedado descontextualizada. Rechazo. Fundamentos: 1) No transgredería la garantía de la defensa en juicio 2) Medida de política criminal que define cuándo una conducta es penalmente reprochable o cuándo no. - Véase: A.G.S. Graphic Print S.R.L. sobre infracción ley 24.769. incidente de inconstitucionalidad deducido por los Sres. Sergio Eduardo Bersusky y Graciela Patricia Schvarz. Causa 59.636- C.N. PENAL ECON., SALA A, del 2009.11.11

Extinción de la acción penal por prescripción. Actos interruptivos. Doctrina de la Cámara Nacional de Casación Penal, existiendo unicidad de criterio entre la totalidad de las salas y de los jueces del tribunal en el sentido de que para que la comisión de un nuevo hecho tenga entidad para interrumpir el curso de la prescripción, es necesario, indefectiblemente, que haya sido condenado como delito. En otros términos: el curso de la prescripción no puede verse interrumpido por la comisión de los nuevos hechos presuntamente delictivos, en la medida que respecto de éstos no se cuenta aún con sentencia condenatoria firme. Resumen. Sala 1: causa N° 6168, Reg. 7807, "Raso, Eugenio s/ rec. de casación", del 30/06/2005; Sala II: causa N° 1076, Reg. N° 1592, "Reyes, Dalmira s/ rec. de casación", del 27/08/1997; en igual sentido causa N° 6103, Reg. 8054, "Alarez, Sandro s/rec. de casación", de 128/10/2005; Sala III: causa N° 7037, Reg. 29/07, "Aleart, Guillermo s/ rec. de casación", del 06/02/2007; y Sala IV: causa N° 5944, Reg. 7534, "Goraldi, Diego Carlos s/ rec. de casación", del 02/06/2006. - Véase: Reg. 162-09 Incidente de excepción de falta de acción por prescripción deducido en la causa "Reissian Elsa Noemí, Rodríguez Alejandro Eugenio, Carpim SA s/infracción ley 24769.". Causa 58.398- CPECON, SALA B, del 2009.02.26

Extinción de la acción penal por prescripción. Fecha de comisión de los hechos (Momento de consumación). Se produce cuando la obligación tributaria se tornó exigible. Fundamento: si se parte de la premisa que la presentación de declaraciones juradas por las cuales se declararon datos falsos podría constituir, en principio, un ardid idóneo con el fin de engañar al organismo recaudador sobre la realidad económica del contribuyente y la obligación tributaria de aquél (confr., en lo pertinente, Regs. Nos. 407/05 Y 240/06, entre otros, de la Sala "B"); y que, además, en principio,



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

Newsletter de jurisprudencia penal tributaria y de contrabando

N° 8, diciembre de 2009

Página 5

es un presupuesto para la constitución del delito que se imputa que se haya generado una obligación tributaria a favor del Fisco, debe concluirse que el momento de la comisión del delito se produce cuando aquella obligación se tornó exigible. El delito de evasión fiscal requiere, para la tipificación, la evasión del pago de tributos; por lo que no se agota con el acaecimiento del hecho imponible, sino que, por lo menos, el desarrollo del suceso deberá alcanzar al momento en que la obligación tributaria se ha tomado exigible y al momento del incumplimiento posterior de aquélla (confr. Regs. Nos. 522/04 y 943/05, de esta Sala "B"). (Del voto del Dr. Grabivker). - Véase: Reg. 162-09 Incidente de excepción de falta de acción por prescripción deducido en la causa "Reissian Elsa Noemí, Rodríguez Alejandro Eugenio, Carpim SA s/infracción ley 24769.". Causa 58.398- CPECON, SALA B, del 2009.02.26

Extinción de la acción penal por prescripción. Fecha de comisión de los hechos. (Momento de consumación). Curso de la prescripción. Delito continuado. Concepto. Aplicación a un caso de evasión fiscal de múltiples obligaciones tributarias con distintos períodos fiscales -IVA e impuesto a las ganancias. Procedencia. Fundamento: Reiteración del mismo comportamiento que presenta similitudes en cuanto a las condiciones de tiempo, modo y personas que habrían intervenido y permiten concatenar los hechos-. El hecho de fraude que la ley penal castiga no distingue cuántos ni cuáles fueran los tributos cuyo pago se evade de esa manera. El texto legal indica claramente: "[...] el obligado que [...] evadiere total o parcialmente el pago de tributos [...]" (artículo 1° ley 24.769) y, por ende, no corresponde efectuar declaraciones sobre cada una de las obligaciones presuntamente incumplidas (Del voto del Dr. Repetto, al que adhirió el Dr. Bonzón, ampliando fundamentos). - Véase: Reg. 655-08 Mariano Grondona- CPECON, SALA A, del 2008.10.17

Extinción de la acción penal por prescripción. Fecha de comisión de los hechos. (Momento de consumación). Curso de la prescripción. Delito continuado. Concepto. Aplicación a un caso de evasión fiscal de múltiples obligaciones tributarias con distintos períodos fiscales -IVA e impuesto a las ganancias sobre la base de una interpretación analógica in bonam partem, basada en doctrina de la CSJN. Procedencia. Fundamento: se trata de "delito continuado sui generis" pues entre los períodos fiscales presuntamente evadidos, existe una persistencia en la voluntad criminal que permita unificar las distintas conductas de reproche y la posibilidad de asociarlas en un delito continuado sui generis. Procedencia. Si bien esta doctrina podría ser criticada por contradictoria, por cuanto por un lado se identifican a los hechos como independientes y por el otro se los considera en forma de un delito continuado, lo cierto es que esta construcción tiene su base en una interpretación sistemática de la ley, que resulta ser más beneficiosa para el imputado (Del voto del Dr. Bonzón). - Véase: Reg. 655-08 Mariano Grondona- CPECON, SALA A, del 2008.10.17

Extinción de la acción penal por prescripción. Fecha de comisión de los hechos. (Momento de consumación). Curso de la prescripción. Multiplicidad de obligaciones tributarias (distintos períodos fiscales en el IVA y en el impuesto a las ganancias). Necesidad de calificar previamente la conducta como hechos independientes o como



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

Newsletter de jurisprudencia penal tributaria y de contrabando

N° 8, diciembre de 2009

Página 6

delito continuado. Procedencia (voto de la mayoría). Fundamento: si se tratase de hechos independientes, la prescripción corre separadamente respecto de cada uno de ellos y un hecho posterior sin sentencia firme no interrumpe el curso de la prescripción del anterior (Del voto del Dr. Bonzón, integrante de la mayoría). - Véase: Reg. 655-08 Mariano Grondona- CPECON, SALA A, del 2008.10.17

Extinción de la acción penal por prescripción. Fecha de comisión de los hechos. (Momento de consumación). Curso de la prescripción. Multiplicidad de obligaciones tributarias (distintos períodos fiscales en el IVA y en el impuesto a las ganancias). Necesidad de calificar previamente la conducta como hechos independientes o como delito continuado. Irrelevancia (voto de la disidencia). Fundamento: resultaría indistinto, a los fines de computar el plazo de prescripción, si en lugar de un hecho continuado se tratase de la reiteración de hechos independientes, puesto que en ambos casos el curso de la prescripción debe computarse a partir del último hecho. En el primer caso el último hecho es el momento en que cesó la conducta continuada. En el segundo caso es un hecho delictivo independiente con el que se interrumpió el curso de la prescripción de los hechos anteriores aún cuando no haya sentencia firme acerca de ese hecho delictivo interruptivo (Del voto del Dr. Hendler) - Véase: Reg. 655-08 Mariano Grondona- CPECON, SALA A, del 2008.10.17

Impuesto a las ganancias. Hecho imponible. Dividendos de fuente extranjera provenientes de países de baja o nula tributación. Interpretación del art...(XIII) agregado después del art. 165 del decreto 1344/1998 reglamentario de la ley de Impuesto a las Ganancias, en cuanto dispone que el tratamiento de no computabilidad en la base imponible sólo será de aplicación cuando la sociedad emisora del exterior no se encuentre radicada en una jurisdicción categorizada como de baja o nula tributación. Inaplicabilidad a los supuestos fácticos respecto de los que no existe controversia en punto a la composición por renta de fuente argentina sobre las que se tributó el impuesto a las ganancias. Fundamentos: a) improcedencia de una interpretación aislada y meramente literal de la norma; b) por vía reglamentaria se estaría alterando el principio de la Ley de Impuesto a las Ganancias en materia de dividendos; c) se habría prescrito una presunción general que no permitiría determinar -con absoluto rigor- cuál es el origen y la composición real de los dividendos distribuidos por las sociedades constituidas en aquel tipo de jurisdicción; d) en cuanto a la presunción tributaria, corresponde extremar la primacía de la verdad jurídica objetiva sobre el ritualismo formal, como resultado de la garantía constitucional del debido proceso (art. 18 de la Constitución Nacional) - Véase: Reg. 763_08 B. Incidente de recursos de apelaciones interpuestos por la defensa de Matilde Ana María Noble Mitre de Saguier Y Alejandro Julio Saguier y la querrela. Causa 56487- CPECON, SALA B, del 2008.11.27

Impuesto al valor agregado. Hecho imponible. Interpretación del art. 11 de la ley del IVA. Quita comerciales y concursales. A diferencia de las quitas comerciales que son resultado de la negociación por medio del libre consentimiento de los contratantes, las quitas concursales -definidas por el art. 43 de la ley 24522 de Concursos y Quiebras-, se encuentran fuera del objeto del impuesto pues no generan ni débito ni crédito fiscal



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

Newsletter de jurisprudencia penal tributaria y de contrabando

N° 8, diciembre de 2009

Página 7

alguno, y reconocen su origen en la resolución judicial que homologa el acuerdo en el concurso preventivo. La naturaleza jurídica de la quita concursal difiere de la quita contractual, ya que aquella no surge del contrato que originó la transacción comercial, sino del propio proceso judicial. - Véase: Celulosa Campana S.A. S/infracción ley penal tributaria. Expte. 4417- C.FED. LA PLATA, SALA II, del 2009.02.17

Interpretación de las leyes. Interpretación teleológica. Procedencia. Casos en los que el régimen jurídico está organizado en más de una ley formal. Por un principio general de hermenéutica, los preceptos jurídicos se deben interpretar con arreglo a los demás que forman parte del ordenamiento al cual pertenecen (confr. Fallos: 263:63, entre otros). - Véase: Reg. 763_08 B. Incidente de recursos de apelaciones interpuestos por la defensa de Matilde Ana María Noble Mitre de Saguier Y Alejandro Julio Saguier y la querrela. Causa 56487- CPECON, SALA B, del 2008.11.27

Proceso penal. Cuestiones prejudiciales en delitos tributarios. Supuestos excluidos: la determinación del hecho imponible y de la existencia de la obligación tributaria. Es facultad de los jueces penales establecerlos. Fundamento: art. 9 del Código Procesal Penal de la Nación, en virtud del cual los tribunales deben resolver todas las cuestiones que se susciten en el proceso, salvo las prejudiciales. - Véase: Reg. 763_08 B. Incidente de recursos de apelaciones interpuestos por la defensa de Matilde Ana María Noble Mitre de Saguier Y Alejandro Julio Saguier y la querrela. Causa 56487- CPECON, SALA B, del 2008.11.27

Proceso penal. Procesamiento. Costas del proceso. Medidas para garantizarlas. Embargo. En caso que el imputado no tuviere los bienes para ello, el juez puede disponer la inhibición general de bienes. - Véase: Iolli, Juan Carlos s/pta.inf. art. 1 ley 24769- C.FED. LA PLATA, del 2009.02.24

SECCIÓN DOCUMENTOS ANALIZADOS

Fuente: A.G.S. Graphic Print S.R.L. sobre infracción ley 24.769. Incidente de inconstitucionalidad deducido por los Sres. Sergio Eduardo Bersusky y Graciela Patricia Schvarz. Causa 59.636, CPECON, Sala A, 2009.11.11

Acceso a texto completo: http://www.mpf.gov.ar/UFITCO/pdfs/ags_graphic.pdf

Evasión fiscal. Tipos penales. Inconstitucionalidad del monto establecido en el artículo 1° de la ley 24.769 por haber quedado descontextualizada. Rechazo. Fundamentos: 1) No transgrediría la garantía de la defensa en juicio 2) Medida



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

Newsletter de jurisprudencia penal tributaria y de contrabando

N° 8, diciembre de 2009

Página 8

de política criminal que define cuándo una conducta es penalmente reprochable o cuándo no.

EL CASO

Se apela la resolución que rechazó el planteo de inconstitucionalidad del monto establecido en el artículo 1° de la ley 24.769. En esa línea, argumentaron los apelantes que el tope mínimo debe ser actualizado de acuerdo a la realidad jurídica y económica del país. Sostienen que la cifra de cien mil pesos (\$100.000) ha quedado descontextualizada, habiendo transcurrido casi trece años desde la sanción de la ley que la fijó. Asimismo, propician que el monto del tipo penal del artículo 1° de la ley penal tributaria debe ser elevado como consecuencia de los índices inflacionarios actuales.

Se resuelve confirmar la resolución apelada. Con costas.

SUMARIOS

Que, el planteo de inconstitucionalidad no puede ser admitido. En primer lugar, la mera invocación de que se afectó la garantía de defensa en juicio no constituye un gravamen concreto que justifique declarar la incompatibilidad de la disposición legal con alguna norma constitucional. La posibilidad de desincriminar el comportamiento del contribuyente, elevando el monto mínimo del tipo penal, daría cuenta de una estrategia defensiva pero, de ninguna manera, esa eventualidad da mérito a la tacha constitucional de la norma que sanciona la evasión de tributos. Esa declaración importaría un acto de suma gravedad institucional que, únicamente, puede ser considerado como razón última y sólo para los casos de manifiesto, claro e indudable enfrentamiento entre la ley y la cláusula constitucional. En el caso, ese enfrentamiento no se deduce de las argumentaciones de los incidentistas. No se advierte de qué modo la aplicación del artículo 1° de la ley 24.769 -en sus términos actuales- transgrediría la garantía constitucional de la defensa en juicio.

Que, en segundo lugar, la estipulación de un determinado monto configura un límite a la intervención punitiva del Estado y, por ende, una medida de política criminal que define cuándo una conducta es penalmente reprochable o cuándo no. Que, la actualización cuantitativa del monto cuestionado afectaría el principio de legalidad de conformidad con el cual una conducta puede dejar de ser punible en virtud de un cambio legislativo.

Autor del sumario: Telias, Sara Diana (UFITCo)



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

Newsletter de jurisprudencia penal tributaria y de contrabando

Nº 8, diciembre de 2009

Página 9

Fuente: Celulosa Campana S.A. S/infracción ley penal tributaria. Expte. 4417, C.Fed. Apel. La Plata, sala II, 2009.02.17

Acceso a texto completo: http://www.mpf.gov.ar/UFITCO/pdfs/celulosa_campana.pdf

Impuesto al valor agregado. Hecho imponible. Interpretación del art. 11 de la ley del IVA. Quitas comerciales y concursales. A diferencia de las quitas comerciales que son resultado de la negociación por medio del libre consentimiento de los contratantes, las quitas concursales -definidas por el art. 43 de la ley 24522 de Concursos y Quiebras-, se encuentran fuera del objeto del impuesto pues no generan ni débito ni crédito fiscal alguno, y reconocen su origen en la resolución judicial que homologa el acuerdo en el concurso preventivo. La naturaleza jurídica de la quita concursal difiere de la quita contractual, ya que aquella no surge del contrato que originó la transacción comercial, sino del propio proceso judicial.

Evasión fiscal. Elementos objetivos del tipo. Medios comisivos. Ardid. Ausencia. Cuestiones interpretativas. Interpretación y aplicación del art. 11 de la ley de IVA a las quitas concursales. Su exclusión por estar fuera del objeto del impuesto.

Evasión fiscal. Elementos objetivos del tipo. Medios comisivos. Ardid. Similitud de redacción con el delito de estafa (art. 172, C.P.), en lo que hace al giro “o cualquier otro ardid o engaño” que hace aplicable en lo pertinente todas las consideraciones doctrinales e interpretación jurisprudencial en orden a esa figura.

Evasión fiscal. Elementos objetivos del tipo. Medios comisivos. Ardid. Requisito de idoneidad del ardid dirigido a ocasionar el error inevitable en el fisco. Verificación de su concurrencia. Evaluación de acuerdo a posibilidades del fisco, considerando la existencia del sistema autodeclarativo de gravámenes imperante en el régimen tributario.

Evasión fiscal. Elementos objetivos del tipo. Medios comisivos. Ardid. Ausencia. Caso en el que de las constancias de la causa, y de la propia declaración testimonial prestada por el representante de la AFIP, surge que el contribuyente brindó toda la colaboración necesaria con el organismo recaudador y, que el ajuste realizado se calculó en base a los registros contables del contribuyente, lo cual pone de manifiesto que no ha existido intención de ocultar su situación fiscal. Por esos mismos motivos, se encuentra ausente el elemento subjetivo necesario para la configuración del delito en cuestión (conf. CFALP, Sala II, causa 14521 Van Den Eng, Gloria Alba s/ inf. ley 23.771, del 18 de julio de 1995)



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

Newsletter de jurisprudencia penal tributaria y de contrabando

N° 8, diciembre de 2009

Página 10

EL CASO

El agente fiscal apela el sobreseimiento dictado respecto del presidente de una sociedad anónima por entender que el mismo resulta prematuro y por disentir con la interpretación otorgada al art. 12 inc. b) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, referido al cómputo del crédito fiscal.

Dicha norma establece en la parte pertinente: "... del impuesto determinado por aplicación de lo dispuesto en el artículo anterior los responsables restarán:... b) El gravamen que resulte de aplicar a los importes los descuentos, bonificaciones, quitas, devoluciones o rescisiones que, respecto de los precios netos, se otorguen en el período fiscal por las ventas, locaciones y prestaciones de servicios y obras gravadas, la alícuota a la que dichas operaciones hubieran estado sujetas, siempre que aquellos estén de acuerdo con las costumbres de plaza, se facturen y contabilicen..."

[NOTA DE UFITCO: Cabe advertir que si bien la sentencia alude al art. 12 inc. b) de la ley de IVA, ello se debe a un error material, pues, tratándose el hecho fáctico, de una quita lograda por el imputado, el artículo aplicable es el 11 de la ley 20631, que establece que al débito fiscal "se le adicionará el que resulte de aplicar a las devoluciones, rescisiones, descuentos, bonificaciones o quitas que, respecto del precio neto, se logren en dicho período, la alícuota a la que en su momento hubieran estado sujetas las respectivas operaciones. A estos efectos se presumirá, sin admitirse prueba en contrario, que los descuentos, bonificaciones y quitas operan en forma proporcional al precio neto y al impuesto facturado"].

Las actuaciones tienen origen en la denuncia efectuada por la AFIP-DGI, contra la sociedad anónima, por presunta infracción al art. 1 de la ley 24.769. A criterio de la fiscalizadora, dicho delito se configura por la omisión, en las declaraciones juradas de la accionada, del mayor débito fiscal derivado del efecto producido por la quita, del 60 por ciento, sobre los saldos adeudados a sus acreedores. Ello, en el marco del acuerdo preventivo obtenido, conforme lo establecido en el art. 45 de la ley de Concursos y Quiebras, el cual fue homologado judicialmente con fecha 20/11/01.

El juez de primera instancia, en lo hace referencia al aspecto controvertido del art. 12 inc. b) de la ley de IVA, en relación a la aplicación del tributo sobre las quitas obtenidas, concluyó que el criterio seguido por la empresa no resulta infundado ni arbitrario, conforme la naturaleza estrictamente tributaria de la cuestión y los tecnicismos propios de la materia, susceptibles de interpretaciones divergentes. Finalmente, dicta el sobreseimiento del imputado, en su carácter de presidente de la sociedad anónima, fundándose en la ausencia del elemento subjetivo necesario para la configuración del delito de evasión simple, contemplado en el art. 1 de la ley 24.769. Entiende que, para su configuración, la falta de pago del tributo, debe haberse realizado valiéndose el obligado de cualquier maniobra dolosa, esto es, que su conducta hubiera estado regida por la específica intención de evadir sus obligaciones tributarias, extremo que, a su juicio, no se ha acreditado en autos.



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

Newsletter de jurisprudencia penal tributaria y de contrabando

N° 8, diciembre de 2009

Página 11

Se resuelve confirmar a resolución apelada, en cuanto decide el sobreseimiento del imputado, en su carácter de presidente de Celulosa Campana SA, en orden a la presunta infracción del art. 1, de la ley 24.769.

SUMARIOS

Es necesario establecer, entonces, el alcance de la norma cuya aplicación se controvierte. El artículo 12, inc. b, de la ley de IVA establece en la parte pertinente: "... del impuesto determinado por aplicación de lo dispuesto en el artículo anterior los responsables restarán:... b) El gravamen que resulte de aplicar a los importes los descuentos, bonificaciones, quitas, devoluciones o rescisiones que, respecto de los precios netos, se otorguen en el período fiscal por las ventas, locaciones y prestaciones de servicios y obras gravadas, la alícuota a la que dichas operaciones hubieran estado sujetas, siempre que aquellos estén de acuerdo con las costumbres de plaza, se facturen y contabilicen...".

Así, en toda operatoria comercial que origina hechos imponibles alcanzados por el IVA, se encuentran presentes los elementos esenciales, sobre los cuales se construye la base imponible: precio, costumbres de plaza y consentimiento. Además, debe existir una transacción económica, comprendida en el objeto del impuesto.

La naturaleza jurídica de la quita concursal, difiere de la quita contractual, ya que aquella, no surge del contrato que originó la transacción comercial, sino del propio proceso judicial. No depende de la negociación original, sino del plan de reorganización financiera propuesto por el deudor, a los acreedores con créditos verificados. En este orden de ideas, cabe señalar que las quitas a las que alude el art. 12 de la ley de IVA, son las que se aplican respecto de los precios netos. Como consecuencia, las quitas referidas –comerciales–, no revisten la misma entidad que las quitas definidas por el art. 43 de la ley 24.522 de Concursos y Quiebras, pues éstas se refieren a los créditos quirografarios verificados y no a los precios netos de las operaciones gravadas (conf. Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, autos 25.944 I "Meluk Import SA s/ recurso de apelación- impuesto al valor agregado", del 27 de junio de 2007).

Por lo tanto, debe concluirse que la gravabilidad de las quitas, es admisible en tanto son comerciales, y ello es así porque sólo se gravan las quitas operativas propias, como consecuencia de negociaciones que llevan a cabo las partes contratantes en el marco voluntario del libre consentimiento. Por lo expuesto precedentemente, cabe concluir que cuando se trata de quitas generadas en la resolución judicial que homologa el acuerdo en el concurso preventivo, éstas no generan débito ni crédito fiscal alguno.

Debe señalarse que para el dictado de un sobreseimiento se requiere que el magistrado que lo dicta alcance la certeza absoluta sobre los hechos que se pretenden dilucidar en el expediente. En el caso, se advierte, en primer lugar, que el a quo descartó el ardid o el engaño sobre la base de razonables explicaciones de la causa que son compartidas por el suscripto, y que llevan a la falta de adecuación típica entre



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

Newsletter de jurisprudencia penal tributaria y de contrabando

N° 8, diciembre de 2009

Página 12

el accionar de la demandada y el tipo penal atribuido, establecido en el artículo 1 de la ley 24.769, que prevé la evasión total o parcial de impuestos y ejemplifica, como medios tendientes a tal fin, los ardidés o engaños, así como las declaraciones y ocultaciones maliciosas, las que deben poseer la suficiente entidad para eludir fácilmente o no el debido control del ente recaudador.

La similitud de redacción con la del delito de estafa (art. 172, C.P.), en lo que hace al giro “o cualquier otro ardid o engaño” hace aplicable en lo pertinente todas las consideraciones doctrinales e interpretación jurisprudencial en orden a esa figura. En este sentido, el ilícito tributario, tanto en su forma comisiva como en su modalidad omisiva, debe contener un ardid o engaño idóneo, real, significativo y oportuno dirigido a ocasionar el error inevitable en el fisco, por lo que a fin de verificar su concurrencia corresponde, en cada caso, evaluarlo de acuerdo a esas posibilidades del fisco, considerando la existencia del sistema autodeclarativo de tributos en nuestro régimen impositivo. Consecuentemente, no encuentro en la conducta imputada algún despliegue adicional en la omisión en las declaraciones juradas de la accionada, del mayor débito fiscal derivado del efecto producido por la quita concursal obrada en el acuerdo preventivo homologado judicialmente, en tanto no esconde intencionalmente –ocultación maliciosa- y con ánimo evasivo datos o circunstancias que harían más onerosa la obligación tributaria. Esto es así por cuanto dichas conductas fraudulentas no se han evidenciado en los presentes actuados, toda vez que de las constancias de la causa, y de la propia declaración testimonial prestada por Daniel Emilio Fabbro, representante de la Administración Federal de Ingresos Públicos, surge que el contribuyente prestó toda la colaboración necesaria con el organismo recaudador y, que el ajuste realizado se calculó en base a los registros contables del contribuyente, lo cual pone de manifiesto que no ha existido intención de ocultar su situación fiscal. Por esos mismos motivos, se encuentra ausente el elemento subjetivo necesario para la configuración del delito en cuestión, (conf. CFALP, Sala II, en causa 14521 Van Den Eng, Gloria Alba s/ inf. ley 23.771, del 18 de julio de 1995), por lo cual corresponde confirmar la resolución apelada en todas sus partes, por aplicación del art. 336 inc. del código Procesal Penal de la Nación). (Del voto del Dr. Compared, al que adhirieron los Dres. Fleicher y Schiffrin).

Autor del sumario: Telias, Sara Diana (UFITCo)

Fuente: Reg. 162-09 Incidente de excepción de falta de acción por prescripción deducido en la causa “Reissian Elsa Noemí, Rodríguez Alejandro Eugenio, Carpim SA s/infracción ley 24769.”. Causa 58.398- CPECON, SALA B, del 2009.02.26

Acceso a texto completo: http://www.mpf.gov.ar/UFITCO/pdfs/Reg_162-09_B.pdf

Extinción de la acción penal por prescripción. Fecha de comisión de los hechos (Momento de consumación). Se produce cuando la obligación tributaria se tornó exigible. Fundamento: si se parte de la premisa que la presentación de



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

Newsletter de jurisprudencia penal tributaria y de contrabando

N° 8, diciembre de 2009

Página 13

declaraciones juradas por las cuales se declararon datos falsos podría constituir, en principio, un ardid idóneo con el fin de engañar al organismo recaudador sobre la realidad económica del contribuyente y la obligación tributaria de aquél (confr., en lo pertinente, Regs. Nos. 407/05 Y 240/06, entre otros, de la Sala "B"); y que, además, en principio, es un presupuesto para la constitución del delito que se imputa que se haya generado una obligación tributaria a favor del Fisco, debe concluirse que el momento de la comisión del delito se produce cuando aquella obligación se tornó exigible. El delito de evasión fiscal requiere, para la tipificación, la evasión del pago de tributos; por lo que no se agota con el acaecimiento del hecho imponible, sino que, por lo menos, el desarrollo del suceso deberá alcanzar al momento en que la obligación tributaria se ha tomado exigible y al momento del incumplimiento posterior de aquélla (confr. Regs. Nos. 522/04 y 943/05, de esta Sala "B"). (Del voto del Dr. Grabivker).

Extinción de la acción penal por prescripción. Actos interruptivos. Doctrina de la Cámara Nacional de Casación Penal, existiendo unicidad de criterio entre la totalidad de las salas y de los jueces del tribunal en el sentido de que para que la comisión de un nuevo hecho tenga entidad para interrumpir el curso de la prescripción, es necesario, indefectiblemente, que haya sido condenado como delito. En otros términos: el curso de la prescripción no puede verse interrumpido por la comisión de los nuevos hechos presuntamente delictivos, en la medida que respecto de éstos no se cuenta aún con sentencia condenatoria firme. Resumen. Sala 1: causa N° 6168, Reg. 7807, "Raso, Eugenio s/ rec. de casación", del 30/06/2005; Sala II: causa N° 1076, Reg. N° 1592, "Reyes, Dalmira s/ rec. de casación", del 27/08/1997; en igual sentido causa N° 6103, Reg. 8054, "Alarez, Sandro s/rec. de casación", de 128/10/2005; Sala III: causa N° 7037, Reg. 29/07, "Aleart, Guillermo s/ rec. de casación", del 06/02/2007; y Sala IV: causa N° 5944, Reg. 7534, "Goraldi, Diego Carlos s/ rec. de casación", del 02/06/2006.

EL CASO

Se apela la resolución por la cual no se hizo lugar a la excepción de falta de acción por prescripción de la acción penal. En la causa se investiga la comisión del delito de evasión del Impuesto a las Ganancias y del Impuesto al Valor Agregado durante los períodos fiscales 1998 y 1999. No existen controversias con relación a que el primer llamado a indagatoria habría sido efectuado a la imputada el 27 de octubre de 2005. Asimismo, se encontraría acreditado que la nombrada no registraría antecedentes por delitos anteriores. Se resuelve: 1) revocar parcialmente la resolución en cuanto por aquélla no se hizo lugar a la declaración de la extinción de la acción penal por prescripción respecto del hecho de evasión del impuesto a las ganancias correspondiente al ejercicio fiscal 1998; declarar extinguida por prescripción la acción penal respecto de la imputada por el hecho de evasión del impuesto a las ganancias correspondiente al ejercicio fiscal 1998 y, en consecuencia, sobreseer parcialmente a



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

Newsletter de jurisprudencia penal tributaria y de contrabando

N° 8, diciembre de 2009

Página 14

la nombrada por el hecho mencionado; 2) confirmar parcialmente la resolución en cuanto no se hizo lugar a la declaración de extinción de la acción penal por prescripción respecto de la imputada con relación al hecho de evasión del impuesto al valor agregado correspondiente al ejercicio fiscal 1999.

SUMARIOS

Que, a fin de examinar si ha transcurrido el plazo legal previsto para el cómputo de la prescripción de la acción penal respecto de los hechos imputados en autos, corresponde expresar que si se parte de la premisa que la presentación de declaraciones juradas por las cuales se declararon datos falsos podría constituir, en principio, un ardid idóneo con el fin de engañar al organismo recaudador sobre la realidad económica del contribuyente y la obligación tributaria de aquél (confr., en lo pertinente, Regs. Nos. 407/05 y 240/06, entre otros, de esta Sala "B"); y que, además, en principio, es un presupuesto para la constitución del delito que se imputa que se haya generado una obligación tributaria a favor del Fisco, debe concluirse que el momento de la comisión del delito se produce cuando aquella obligación se tornó exigible. Que, en este sentido, el delito imputado requiere, para la tipificación, la evasión del pago de tributos; por lo tanto, no puede soslayarse que aquel delito no se agota con el acaecimiento del hecho imponible, sino que, por lo menos, el desarrollo del suceso deberá alcanzar al momento en que la obligación tributaria se ha tornado exigible y al momento del incumplimiento posterior de aquélla (confr. Regs. Nos. 522/04 y 943/05, de esta Sala "B"). (Del voto del Dr. Grabivker). Que, resulta necesario expresar que si bien la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, por la cual se estableció que el apartamiento, por parte de los tribunales inferiores, de los criterios doctrinarios establecidos por el más Alto Tribunal, no puede ser arbitrario o infundado, pues los jueces anteriores tienen el deber moral e institucional de conformar sus decisiones a aquellos antecedentes jurisprudenciales (Fallos 212:251; 280:430; 301/198; 302:748; 307:207; 307: 1.094; 308: 1.575; 311: 1.644; 320: 1.891 y 323:2.322), se vincula exclusivamente con los pronunciamientos del más Alto Tribunal de la República Argentina, lo cierto es que con la finalidad de evitar un dispendio jurisdiccional aquella doctrina debe aplicarse a aquellos otros tribunales eventualmente revisores de las resoluciones de este Tribunal en los casos como el sub examine, en el cual existe unicidad de criterio entre la totalidad de las salas y de los jueces del tribunal revisor. En efecto, no debe soslayarse que la Sala 1 de la Cámara Nacional de Casación Penal expresó: "...no es posible diferir el pronunciamiento definitivo sobre la extinción de la acción penal planteada ... el hecho de que a... se le estén sustanciando sendos procesos no habilita al órgano jurisdiccional de mérito a aplazar la prescripción de la acción penal. ... para que la comisión de un nuevo hecho tenga entidad para interrumpir el curso de la prescripción .es necesario, indefectiblemente, que haya sido condenado como delito ..." (confr. causa N° 6168, Reg. 7807, "RASO, Eugenio s/rec. de casación", del 30/06/2005; voto de los señores jueces de cámara Dres. Alfredo BISSORDI, Juan C. RODRÍGUEZ BASA VILBASO y Liliana CATUCCI); la Sala 11 de aquel tribunal expresó: "...la comisión de un nuevo delito, a los efectos de la



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

Newsletter de jurisprudencia penal tributaria y de contrabando

N° 8, diciembre de 2009

Página 15

interrupción de la prescripción, exige la sustanciación de un juicio que, terminado, lo declare por sentencia condenatoria firme ..." (confr. causa N° 1076, Reg. N° 1592, "REYES, u u.. o o Dalmira si rec. de casación", del 27/08/1997; voto del señor juez de cámara Dr. Pedro DAVID, adhesiones de los señores jueces de cámara Dres. Raul MADUEÑO y Gustavo MITCHELL; en igual sentido causa N° 6103, Reg. 8054, "ALAREZ, Sandro si rec. de casación", de 128/10/2005, voto del señor juez de cámara Dr. Gustavo MITCHELL y adhesión de los señores jueces de cámara Dres. Pedro DAVID y Juan FEGOLI); la Sala III de aquel tribunal expresó: "...el curso de la prescripción no puede verse interrumpido por la comisión de los nuevos hechos presuntamente delictivos, en la medida que respecto de éstos no se cuenta aún con sentencia firme ..." (confr. causa N° 7037, Reg. 29/07, "ALEART, Guillermo si rec. de casación", del 06/02/2007; voto del señor juez de cámara Dr. Eduardo RIGGI y adhesiones de los señores jueces de cámara Dres. Ángela LEDESMA y Guillermo José TRAGANT); y la Sala IV de aquel tribunal expresó: "...la resolución del planteo de prescripción no puede ser suspendida a las resultas de otro proceso ... pues ello no se compadece con la doctrina emanada de la Corte Suprema de Justicia de la Nación respecto del derecho de todo imputado a obtener una resolución sin que se admitan dilaciones que prolonguen su situación de incertidumbre y de innegable restricción a la libertad que comporta el enjuiciamiento penal fuera de aquellos plazos ineludibles contemplados expresamente en la ley procesal. .. diversos hechos criminales "no tienen carácter interruptivo entre sí, de no mediar una sentencia judicial firme que declare su realización y atribuya responsabilidad al mismo encausado" ..." (confr. causa N° 5944, Reg. 7534, "GORALI, Diego Carlos si rec. de casación", del 02/06/2006, voto de la señora juez de cámara Dra. Amelia BERRAZ DE VIDAL, en igual sentido votos de los señores jueces de cámara Dres. Ana María CAPOLUPO DE DURANO Y VEDIA y Gustavo Marcelo HORNOS). %Que, en este contexto, si bien este Tribunal discrepa con el criterio interpretativo de la Cámara Nacional de Casación Penal expresado por el considerando anterior, deviene necesario aplicar aquella interpretación por razones de economía procesal, dejando a salvo el criterio sobre la cuestión expresado por las resoluciones Regs. Nos. 205/06, 211/06, 200/06, 213/06, 214/06 Y 212/06, entre muchas otras, de esta Sala "B". Que, como consecuencia directa de la doctrina judicial establecida por la Cámara Nacional de Casación Penal recordada por el considerando 8° de la presente, es menester considerar que los distintos hechos de evasión señalados por el considerando 3° de la presente no resultarían actos interruptores entre sí del cómputo del plazo de la prescripción, en los términos del art. 67 del Código Penal. (Del voto del Dr. Pizzatelli)% Que, en la actualidad, los Dres. Alfredo BISORDI, Amelia BERRAZ de VIDAL y Ana María CAPOLUPO de DURANO Y VEDIA no continúan integrando la Cámara Nacional de Casación Penal. Asimismo, el señor juez de cámara doctor Pedro DAVID. se encuentra en uso de una licencia prolongada. En aquellos cuatro cargos de jueces se vienen desempeñando transitoriamente cuatro magistrados subrogantes. Que, en consecuencia, mientras no se produzcan reemplazos definitivos en los cargos de jueces de la Cámara Nacional de Casación Penal cuyas titularidades se encuentran vacantes, y hasta tanto se conozcan las opiniones de los magistrados que resulten



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

Newsletter de jurisprudencia penal tributaria y de contrabando

N° 8, diciembre de 2009

Página 16

designados definitivamente, sobre el tema que se está examinando, cabe mantener el criterio que surge de las citas del considerando 8° anterior, por las mismas razones expresadas por aquellas citas. Que, como consecuencia directa de la doctrina judicial establecida por la Cámara Nacional de Casación Penal recordada por el considerando 8° de la presente, es menester expresar que los distintos hechos de evasión señalados por el considerando 3° de la presente no resultarían actos interruptores entre sí del cómputo del plazo de la prescripción, en los términos del arto 67 del Código Penal. (Del voto del Dr. Grabivker).

Autor del sumario: Telias, Sara Diana (UFITCo)



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

Newsletter de jurisprudencia penal tributaria y de contrabando

N° 8, diciembre de 2009

Página 17

Fuente: Reg. 599-08 A, "incidente de apelación del auto de procesamiento dictado respecto de Donald Okon en la causa 12.515 caratulada: "Donald Okon s/averiguación de contrabando. Causa 58531- CPECON, SALA A, del 2008.09.24

Acceso a texto completo: http://www.mpf.gov.ar/UFITCO/pdfs/Reg_599-08_A.pdf

Delito de contrabando. Condiciones objetivas de punibilidad. Valor de las mercaderías para diferenciar el delito de contrabando de la mera infracción aduanera. Procesamiento. Procedencia. Fundamento: "aún teniendo en cuenta las fluctuaciones señaladas por los peritos tasadores, aquel valor supera el límite que diferencia al delito de la mera infracción". (Del voto de la mayoría)

Delito de contrabando. Condiciones objetivas de punibilidad. Error de punibilidad o error de subsunción. Valor de las mercaderías para diferenciar el delito de contrabando de la mera infracción aduanera. Caso en el que la prueba pericial señala que el valor de las mercaderías es fluctuante y que no puede establecerse con precisión. Procesamiento. Improcedencia. Fundamento: "la discrepancia es perfectamente admisible frente a las salvedades invariablemente consignadas por los expertos acerca de la imposibilidad de establecer un valor preciso. Admisibilidad del error del imputado en cuanto a ese valor. Error sobre una condición objetiva de punibilidad, "error de punibilidad" o "error de subsunción". Efecto disculpante del comportamiento. (Del voto en disidencia).

EL CASO

El juez de primera instancia decretó el procesamiento del imputado por estimar que habría intentado exportar clandestinamente mercaderías ocultas en un bolsillo de su vestimenta, comportamiento que encuadraría en el delito de contrabando.

La defensora oficial apeló dicho auto de mérito, cuestionando la existencia de algún ardid u ocultación de parte de su defendido, quien dijo haber olvidado que había guardado en un bolsillo las pequeñas piedras que le incautaron al pasar los controles que se efectúan al abordar un avión en vuelo internacional. Controvierte asimismo que pueda haberse incurrido el delito de contrabando para el que la ley requiere que la mercadería tenga un valor superior a cien mil pesos.

El representante del ministerio público replicó a las argumentaciones de la apelante señalando que el olvido invocado por el imputado no puede admitirse por tratarse de un comerciante del ramo. Señaló que los expertos consultados establecieron un valor superior a los cien mil pesos.

Por mayoría, la Alzada resuelve confirmar el procesamiento, con costas.

SUMARIOS

Que como ya se señaló en un pronunciamiento anterior de la Sala en este mismo caso, el solo hecho de ocultar mercaderías en la ropa puede constituir un ardid, no



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

Newsletter de jurisprudencia penal tributaria y de contrabando

Nº 8, diciembre de 2009

Página 18

obstante lo cual no hay mérito para ordenar el procesamiento si no puede establecerse que esa mercadería tenga un valor superior a cien mil pesos (conf. fallo del 31 de mayo de 2007, registro 231/07 de Sala A).

Que los peritos tasadores que fueron convocados coincidieron en que el valor de las piedras de que se trata es fluctuante y no puede establecerse con precisión. Uno de ellos opinó que ese valor puede estar por debajo de los cien mil pesos. En el informe escrito que suscriben cinco funcionarios de las áreas correspondientes del Banco de la Ciudad se puntualiza que se trata de gemas de tamaño muy pequeño con roturas, cascaduras e imperfecciones que no pueden analizarse individualmente. Que si bien en el primer informe de tasación se indica un valor algo superior al límite que configura el delito, Okon insistió en su declaración en atribuirle un precio inferior al mencionado límite. La discrepancia es perfectamente admisible frente a las salvedades invariablemente consignadas por los expertos acerca de la imposibilidad de establecer un valor preciso. Que, en esas condiciones, debe admitirse también el error incurrido por el imputado en cuanto a ese valor. Se trata de un error sobre una condición objetiva de punibilidad que los autores de Derecho Penal denominan "error de punibilidad" o "error de subsunción" que puede tener eficacia aunque sólo disculpante - y no justificante - del comportamiento (conf. Zaffaroni, Alagia y Slokar Manual de Derecho Penal, Buenos Aires, 2005, ed. Ediar, p. 579; idem Claus Roxin Derecho Penal, parte general, re 1, traducción Luzon Peña y otros, Madrid, 1997, ed. Civitas, p. 872).

Que, como ya se sostuvo en una intervención anterior en esta misma causa, la ocultación de la mercadería de exportación entre la ropa del imputado puede constituir un ardid, más aún cuando quien lo hace es un comerciante del ramo. Que, en relación al valor de la mercadería, aún teniendo en cuenta las fluctuaciones señaladas por los peritos tasadores, aquel valor supera el límite que diferencia al delito de la mera infracción (Del voto de la mayoría - Dres. Repetto y Bonzón).

Autor del sumario: Telias, Sara Diana (UFITCo)



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

Newsletter de jurisprudencia penal tributaria y de contrabando

N° 8, diciembre de 2009

Página 19

Fuente: Reg. 655-08 Mariano Grondona, CPECON, Sala A, 2008.10.17

Acceso a texto completo: http://www.mpf.gov.ar/UFITCO/pdfs/reg_655-A_grondona.pdf

Extinción de la acción penal por prescripción. Fecha de comisión de los hechos. (Momento de consumación). Curso de la prescripción. Multiplicidad de obligaciones tributarias (distintos períodos fiscales en el IVA y en el impuesto a las ganancias). Necesidad de calificar previamente la conducta como hechos independientes o como delito continuado. Procedencia (voto de la mayoría). Fundamento: si se tratase de hechos independientes, la prescripción corre separadamente respecto de cada uno de ellos y un hecho posterior sin sentencia firme no interrumpe el curso de la prescripción del anterior (Del voto del Dr. Bonzón, integrante de la mayoría).

Extinción de la acción penal por prescripción. Fecha de comisión de los hechos. (Momento de consumación). Curso de la prescripción. Multiplicidad de obligaciones tributarias (distintos períodos fiscales en el IVA y en el impuesto a las ganancias). Necesidad de calificar previamente la conducta como hechos independientes o como delito continuado. Irrelevancia (voto de la disidencia). Fundamento: resultaría indistinto, a los fines de computar el plazo de prescripción, si en lugar de un hecho continuado se tratase de la reiteración de hechos independientes, puesto que en ambos casos el curso de la prescripción debe computarse a partir del último hecho. En el primer caso el último hecho es el momento en que cesó la conducta continuada. En el segundo caso es un hecho delictivo independiente con el que se interrumpió el curso de la prescripción de los hechos anteriores aún cuando no haya sentencia firme acerca de ese hecho delictivo interruptivo (Del voto del Dr. Hendler)

Extinción de la acción penal por prescripción. Fecha de comisión de los hechos. (Momento de consumación). Curso de la prescripción. Delito continuado. Concepto. Aplicación a un caso de evasión fiscal de múltiples obligaciones tributarias con distintos períodos fiscales -IVA e impuesto a las ganancias. Procedencia. Fundamento: Reiteración del mismo comportamiento que presenta similitudes en cuanto a las condiciones de tiempo, modo y personas que habrían intervenido y permiten concatenar los hechos-. El hecho de fraude que la ley penal castiga no distingue cuántos ni cuáles fueran los tributos cuyo pago se evade de esa manera. El texto legal indica claramente: "[...] el obligado que [...] evadiera total o parcialmente el pago de tributos [...]" (artículo 1° ley 24.769) y, por ende, no corresponde efectuar declaraciones sobre cada una de las obligaciones presuntamente incumplidas (Del voto del Dr. Repetto, al que adhirió el Dr. Bonzón, ampliando fundamentos).



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

Newsletter de jurisprudencia penal tributaria y de contrabando

N° 8, diciembre de 2009

Página 20

Extinción de la acción penal por prescripción. Fecha de comisión de los hechos. (Momento de consumación). Curso de la prescripción. Delito continuado. Concepto. Aplicación a un caso de evasión fiscal de múltiples obligaciones tributarias con distintos períodos fiscales -IVA e impuesto a las ganancias sobre la base de una interpretación analógica in bonam partem, basada en doctrina de la CSJN. Procedencia. Fundamento: se trata de "delito continuado sui generis" pues entre los períodos fiscales presuntamente evadidos, existe una persistencia en la voluntad criminal que permita unificar las distintas conductas de reproche y la posibilidad de asociarlas en un delito continuado sui generis. Procedencia. Si bien esta doctrina podría ser criticada por contradictoria, por cuanto por un lado se identifican a los hechos como independientes y por el otro se los considera en forma de un delito continuado, lo cierto es que esta construcción tiene su base en una interpretación sistemática de la ley, que resulta ser más beneficiosa para el imputado (Del voto del Dr. Bonzón).

EL CASO

Los defensores del imputado interponen recurso de apelación contra la resolución que rechazó el planteo de prescripción de la acción penal.

En el caso se trata de multiplicidad de obligaciones tributarias correspondientes a distintos tributos, con períodos fiscales distintos: mensual el impuesto al valor agregado y anual para el impuesto a las ganancias.

En autos se atribuye al imputado la presunta evasión del impuesto al valor agregado por los períodos abril de 2000 a diciembre de 2000 y enero de 2001 a septiembre de 2001. También se le imputa la presunta evasión del impuesto a las ganancias correspondientes a los períodos fiscales 2000 y 2001.

El 22 de mayo de 2002 es la fecha en la que se habría presentado la última declaración jurada presuntamente engañosa, mientras que el 16 de mayo de 2008 es la fecha del llamado a prestar declaración indagatoria.

La resolución de primera instancia se funda en que, ya sea que se trate de la reiteración de hechos independientes o de un hecho continuado, el plazo de la prescripción debe computarse a partir del último hecho que se atribuye al imputado y en que ese plazo fue interrumpido por el llamado a prestar declaración indagatoria.

Los apelantes sostienen que el plazo debe computarse de manera independientes para cada uno de los hechos atribuidos, ya que no puede considerarse que los hechos posteriores interrumpan a los anteriores por no mediar sentencia judicial.

Se resuelve confirmar la resolución, con costas.

SUMARIOS

Que, en primer lugar, no corresponde confundir la multiplicidad de las obligaciones tributarias de un contribuyente con el hecho de fraude que la ley penal castiga sin distinguir cuántos ni cuáles fueran los tributos cuyo pago se evade de esa manera. El texto legal indica claramente: "[...] el obligado que [...] evadiere total o parcialmente el pago de tributos [...]" (artículo 1° ley 24.769) y, por ende, no corresponde efectuar declaraciones sobre cada una de las obligaciones presuntamente incumplidas. En



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

Newsletter de jurisprudencia penal tributaria y de contrabando

N° 8, diciembre de 2009

Página 21

definitiva, más allá de la diversidad de los tributos adeudados lo trascendente a los efectos del cómputo del plazo de prescripción es el hecho de fraude fiscal con el que se habrían evadido todos o parte de esos impuestos y si la sucesión de esa defraudación durante varios períodos fiscales constituyen hechos independientes o conforman "un delito continuado". Que, en el caso, las circunstancias específicas del legajo propician interpretar que se trata de una única maniobra delictiva en tanto la defraudación tributaria investigada presenta similitudes en cuanto a las condiciones de tiempo, modo y personas que habrían intervenido y permiten concatenar los hechos denunciados de modo tal que deberá considerárselo como "delito continuado", llevado a cabo por la reiterada voluntad ilícita de quienes habrían intervenido en él. Que la reiteración del mismo comportamiento, configurativa de lo que en doctrina se conoce como "delito continuado", conduce a qué el curso de la prescripción deba computarse a partir de la medianoche del día del último hecho, o sea desde el momento en que cesó la conducta delictiva (conf. artículo 63 del Código Penal). Que, en el caso, el día 22 de mayo de 2002 fecha en la que se habría presentado la última declaración jurada presuntamente engañosa con la que se habría concretado la supuesta maniobra defraudatoria continuada- es la fecha a partir de la cual debe computarse el plazo de prescripción de la acción penal. La circunstancia que antes de ese momento se hubiera entregado al organismo de recaudación cierta documentación a fin de justificar la inexistencia del fraude tributario atribuido, no empece esa conclusión. En todo caso, podrá llegar a tener relevancia en el tratamiento de la cuestión de fondo pero de ninguna manera incide en el cómputo del plazo de prescripción. Que, por lo tanto, desde el 22 de mayo de 2002, fecha en que habría sido presentada la última declaración jurada cuyo carácter engañoso se denuncia hasta el 16 de mayo de 2008 - fecha del llamado a prestar declaración indagatoria del imputado-, no transcurrió el plazo de prescripción de la acción penal que surge de correlacionar los artículos 62, inciso 2°, y 67 del Código Penal y 1 de la ley 24.769 (Del voto del Dr. Repetto, al que adhirió el Dr. Hendler, ampliando fundamentos).

Que comparto lo expresado por el señor juez de Cámara, Doctor Repetto, y adhiero, en consecuencia, a su propuesta de confirmar la resolución apelada. Debo añadir, sin embargo, que mantengo el criterio de que resultaría indistinto, a los fines de computar el plazo de prescripción, si en lugar de un hecho continuado se tratase de la reiteración de hechos independientes, puesto que en ambos casos el curso de la prescripción debe computarse a partir del último hecho. En el primer caso el último hecho es el momento en que cesó la conducta continuada. En el segundo caso es un hecho delictivo independiente con el que se interrumpió el curso de la prescripción de los hechos anteriores aún cuando no haya sentencia firme acerca de ese hecho delictivo interruptivo. Las cuestiones previas, como la que suscita la determinación de un hecho condicionante de la subsistencia de la acción, no pueden supeditarse al pronunciamiento del tribunal competente para juzgar de esos hechos. Deben ser resueltas por el mismo juez en vía incidental sin que su pronunciamiento haga cosa juzgada." Es lo que se enseña en la doctrina de los autores de Derecho Procesal. Me remito a Mario A. Oderigo (Derecho Procesal Penal, TO 1, 2da. edición, Buenos Aires, 1973 pp. 63/64). Creo oportuno hacer esa salvedad puesto que, en la instancia del



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

Newsletter de jurisprudencia penal tributaria y de contrabando

N° 8, diciembre de 2009

Página 22

proceso en que se deduce, como en este caso, una excepción previa -antes de la sentencia, de la acusación y aún antes de haberse ordenado el procesamiento- no resulta apropiado un pronunciamiento que implique juzgar definitivamente sobre el alcance de los hechos. Que desde la fecha del último hecho atribuido a Mariano Florencio Grondona -22 de mayo de 2002- hasta la fecha en que se lo citó a prestar declaración indagatoria -20 de mayo de 2008- no ha transcurrido el plazo de seis años que indica el artículo 62 del Código Penal para los hechos que están sancionados con la pena establecida en el artículo 10 de la ley 24.769. (Del voto del Dr. Hendler)

Que en autos se atribuye al nombrado imputado la presunta evasión del impuesto al valor agregado y a las ganancias correspondientes a los períodos fiscales de los años 2000 y 2001. Que lo resuelto se funda en que, ya sea que se trate de la reiteración de hechos independientes o de un hecho continuado, desde la fecha de comisión del último de los hechos investigados hasta la fecha en que Grondona fue llamado a prestar declaración indagatoria, no habría transcurrido el plazo de extinción de la acción penal por prescripción. Que los apelantes sostienen que el plazo debe computarse de manera independiente para cada uno de los hechos atribuidos, ya que no puede considerarse que los hechos posteriores interrumpen a los anteriores por no mediar sentencia judicial. Que, en autos, al tratarse de la presunta evasión fraudulenta del pago de tributos correspondientes a dos períodos fiscales y a fin de computar el plazo de prescripción de la acción penal, corresponde examinar si estamos en presencia de hechos independientes o si, por el contrario, entre uno y otro existe una persistencia en la voluntad criminal que permita unificar las distintas conductas de reproche. Que, por un lado, el quinto párrafo del arto 67 del Código Penal (ley 25.990 - B.O. 11/1/2005) expresamente reza: "La prescripción corre, se suspende o se interrumpe separadamente para cada delito..." y el inc. a) de la misma disposición indica que la prescripción se interrumpe por la "comisión de otro delito". Ese otro delito sólo tendrá carácter interruptivo respecto del anterior, si media una sentencia judicial firme que declare su realización y atribuya responsabilidad al mismo encausado (conf. Regs. 154/08,447/08, entre otros, de Sala "A" y doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación y por las distintas salas de la Cámara Nacional de Casación Penal). Que, por ello, discrepo con la Sra. Juez a quo en cuanto sostiene que la interrupción del curso de la prescripción se produjo con el perfeccionamiento de un delito posterior. Si se tratase de hechos independientes, la prescripción corre separadamente respecto de cada uno de ellos y un hecho posterior sin sentencia firme no interrumpe el curso de la prescripción del anterior. Que, no obstante ello, resta analizar si entre los períodos fiscales en cuestión, existe una persistencia en la voluntad criminal que permita unificar las distintas conductas de reproche y la posibilidad de asociarlas en un delito continuado sui generis. En otras palabras, determinar si entre esos hechos reputados independientes existe vinculación porque se reitera la ejecución de la conducta en forma típicamente similar y como parte de un plan preconcebido. Que, considero oportuno agregar que, si bien esta doctrina podría ser criticada por contradictoria, por cuanto por un lado se identifican a los hechos como independientes y por el otro se los considera en forma de un delito continuado, lo cierto es que esta construcción tiene su base en una interpretación sistemática de la



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

Newsletter de jurisprudencia penal tributaria y de contrabando

N° 8, diciembre de 2009

Página 23

ley, que resulta ser más beneficiosa para el imputado. Ello así, ya que si se efectuara una interpretación literal del artículo 1° de la ley 24.769, cada uno de los períodos anuales serían considerados hechos independientes, configurando un concurso real que le redundaría en perjuicio del imputado, dado que en razón del artículo 55 del Código Penal se deberían acumular las penas, lo que ampliaría considerablemente el plazo de prescripción, a 12 años. Que, por tal razón, cuando exista continuidad en las evasiones anuales, esta interpretación de la unidad delictiva se esboza al solo efecto de procurar un beneficio para el imputado, al acotar el término prescriptivo. Además, esta pauta hermenéutica tiene un basamento constitucional que justifica que las dudas interpretativas respecto del alcance semántico de las palabras deben ser resueltas en forma más limitativa de la criminalización (conf. ZAFFARONI, Eugenio, Derecho Penal Parte general; Bs. As. 2005, pág. 119 y C.S.J.N., "Valerga, Oscar y otros" - del voto de los Dres. Lorenzetti, Maqueda y Zaffaroni del 28-8-2007). Es un caso particular, a mi criterio, de aplicación analógica in bonam partem (art.2 del Código Procesal Penal de la Nación a contrario sensu).

Que; conforme todo lo expuesto, en el caso traído a estudio considero que aquellos hechos independientes configuran un delito continuado sui generis. En efecto, entre los períodos fiscales denunciados existe continuidad ya que la voluntad criminal habría persistido de forma típicamente similar durante el transcurso de los mismos. Que esa conducta continua presuntamente delictiva cesó de cometerse el día 22 de mayo de 2002 -fecha de la presentación de la última declaración jurada engañosa con la que se habría cometido la supuesta maniobra de evasión continuada- Que los argumentos de los apelantes en el sentido de que debe ser otra la fecha a considerar no empecen lo expuesto. Las circunstancias en que se basan esas consideraciones podrán incidir, en todo caso, en la justificación de la conducta de su asistido o en la falta de ardid o engaño, cuestión que corresponde resolver con el fondo del asunto y no durante el trámite de una excepción previa. Que, en definitiva, desde la fecha antes indicada -22 de mayo de 2002- hasta la fecha del llamado a prestar declaración indagatoria a Mariano Florencio Grondona -16 de mayo de 2008- no ha transcurrido el plazo de prescripción de seis años que surge de correlacionar los artículos 62, inciso 2°, y 67 del Código Penal y 1° de la ley 24.769 (Del voto del Dr. Bonzón).

Autor del sumario: Telias, Sara Diana (UFITCo)



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

Newsletter de jurisprudencia penal tributaria y de contrabando

N° 8, diciembre de 2009

Página 24

Fuente: Reg. 763_08 B. Incidente de recursos de apelaciones interpuestos por la defensa de Matilde Ana María Noble Mitre de Saguier Y Alejandro Julio Saguier y la querrela. Causa 56487, CPECON, sala B, 2008.11.27

Acceso a texto completo: http://www.mpf.gov.ar/UFITCO/pdfs/Reg_763-08_B_noble_mitre.pdf

Evasión fiscal. Tipo penal. Configuración. Presupone el acaecimiento del hecho imponible. Fundamentos: la omisión de pago de la deuda tributaria constituye un elemento del tipo penal, por lo que el acaecimiento del hecho imponible y su determinación legislativa, no sólo constituyen una parte del examen que los jueces están habilitados a efectuar, sino que resulta un examen necesario para afirmar o negar la existencia de un hecho delictivo de evasión tributaria.

Proceso penal. Cuestiones prejudiciales en delitos tributarios. Supuestos excluidos: la determinación del hecho imponible y de la existencia de la obligación tributaria. Es facultad de los jueces penales establecerlos. Fundamento: art. 9 del Código Procesal Penal de la Nación, en virtud del cual los tribunales deben resolver todas las cuestiones que se susciten en el proceso, salvo las prejudiciales.

Impuesto a las ganancias. Hecho imponible. Dividendos de fuente extranjera provenientes de países de baja o nula tributación. Interpretación del art...(XIII) agregado después del art. 165 del decreto 1344/1998 reglamentario de la ley de Impuesto a las Ganancias, en cuanto dispone que el tratamiento de no computabilidad en la base imponible sólo será de aplicación cuando la sociedad emisora del exterior no se encuentre radicada en una jurisdicción categorizada como de baja o nula tributación. Inaplicabilidad a los supuestos fácticos respecto de los que no existe controversia en punto a la composición por renta de fuente argentina sobre las que se tributó el impuesto a las ganancias. Fundamentos: a) improcedencia de una interpretación aislada y meramente literal de la norma; b) por vía reglamentaria se estaría alterando el principio de la Ley de Impuesto a las Ganancias en materia de dividendos; c) se habría prescripto una presunción general que no permitiría determinar -con absoluto rigor- cuál es el origen y la composición real de los dividendos distribuidos por las sociedades constituidas en aquel tipo de jurisdicción; d) en cuanto a la presunción tributaria, corresponde extremar la primacía de la verdad jurídica objetiva sobre el ritualismo formal, como resultado de la garantía constitucional del debido proceso (art. 18 de la Constitución Nacional).

Interpretación de las leyes. Interpretación teleológica. Procedencia. Casos en los que el régimen jurídico está organizado en más de una ley formal. Por un principio general de hermenéutica, los preceptos jurídicos se deben interpretar



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

Newsletter de jurisprudencia penal tributaria y de contrabando

N° 8, diciembre de 2009

Página 25

con arreglo a los demás que forman parte del ordenamiento al cual pertenecen (confr. Fallos: 263:63, entre otros).

EL CASO

Tanto la defensa de los imputados (Matilde... y Alejandro...) como la querrela (AFIP) interponen recurso de apelación contra la resolución del juez a quo por la cual se dictó el procesamiento sin prisión preventiva de aquéllos por considerárselos autora y partícipe necesario respectivamente, del delito de evasión tributaria simple que se prevé por el art. 1° de la ley 24.769 y se dispuso el sobreseimiento de E.G. y C.E.N (contadores).

El hecho que se consideró constitutivo del delito previsto por el art. 1° de la ley 24.769, es la presunta evasión tributaria del Impuesto a las Ganancias correspondiente al año fiscal 2000, correspondiente a la contribuyente Matilde..., mediante la presentación de una declaración jurada engañosa, por la cual se habría ocultado una renta gravada de fuente extranjera, mediante la categorización como ingresos exentos o no gravados a los dividendos provenientes de países de baja o nula tributación.

Como digresión previa se señala que la fundamentación de la resolución de la Cámara está construida partiendo de supuestos detallados: a) la ausencia de objeciones y controversias que se observa con respecto a las cuestiones de hecho (Conf. considerando 12); b) que los ingresos percibidos por la imputada fueron dividendos (Conf. considerando 14); y, c) los dividendos en cuestión estaban exclusivamente integrados por utilidades que fueron generadas por S.A. LA NACIÓN, que lleva a cabo toda su actividad en la República Argentina, que tributó por aquella renta el Impuesto a las Ganancias en los términos que se fijan por el punto 1.a) del art. 69 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (Conf. considerando 15).

EL MARCO NORMATIVO REFERIDO AL TRATAMIENTO FISCAL DE LOS DIVIDENDOS DE FUENTE EXTRANJERA

Regla general: están alcanzados y son computables en la base imponible (art. 140 inc. a y 146 inc. b) LIG).

Excepción a la regla general: artículo del decreto reglamentario incorporado por el art. 1 inc. k) del Decreto N° 1037/2000, a continuación del art. ...(XIII) incorporado a continuación del artículo 165, según la cual, cuando los dividendos provengan del exterior pero estén compuestos por rentas de fuente argentina que hayan tributado, dichos dividendos son no computables en base imponible.

Excepción a la excepción: tercer párrafo del citado artículo del decreto reglamentario, incorporado por el art. 1 inc. k) del Decreto N° 1037/2000, a continuación del art. ...(XIII) incorporado a continuación del artículo 165, cuando dispone "El tratamiento previsto en este artículo [o sea, la no computabilidad en la base imponible] sólo será de aplicación cuando la sociedad emisora del exterior no se encuentre radicada en una jurisdicción categorizada como de baja o nula tributación.

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

Newsletter de jurisprudencia penal tributaria y de contrabando

N° 8, diciembre de 2009

Página 26

LOS DIVIDENDOS EN EL MARCO DE LA ESTRUCTURA DEL GRUPO DE SOCIEDADES QUE CONFORMAN LA CADENA DE HOLDINGS

El escenario referido está descrito en la resolución que se comenta del siguiente modo:

"a) S.A. LA NACIÓN, editora del diario "La Nación", es una sociedad comercial que viene desarrollando toda su actividad en el territorio de la República Argentina.

b) por la asamblea general ordinaria celebrada el 24 de mayo de 2000, S.A. LA NACIÓN decidió distribuir dividendos -en efectivo- a los accionistas de aquella por siete millones de pesos (\$ 7.000.000,00), correspondientes a utilidades realizadas y líquidas del ejercicio económico concluido el 31 de diciembre de 1999;

c) por las utilidades mencionadas por el acápite anterior, S.A. LA NACIÓN pagó el Impuesto a las Ganancias correspondiente;

d) MNMS HOLDING S.A., también constituida y domiciliada en la República Argentina, titular del 65,91581053% del paquete accionario de S.A. LA NACIÓN, percibió, por la participación con derecho a cobro, que entonces ascendía al 64,769347% del capital social (con relación al restante 1,14646353% sólo tenía la nuda propiedad, pues aquel porcentaje de acciones estaba limitado a un derecho real de usufructo), utilidades por la suma de cuatro millones quinientos treinta y tres mil ochocientos cincuenta y cuatro pesos con veintinueve centavos (\$ 4.533.854,29), que fueron depositados, en el transcurso de mayo y junio de 2000, en la cuenta corriente..., a nombre de MNMS HOLDING S.A.;

e) MNMS HOLDING S.A., por su parte, distribuyó la suma mencionada por el acápite anterior, como dividendos en efectivo correspondientes a utilidades del ejercicio concluido el 30 de abril de 2000, entre los dos accionistas: BARTON CORP., con sede en las Islas Caimán, y MATILDE SAGUIER CORP., con sede en las Islas Vírgenes Británicas; cada una de ambas sociedades era titular del 50% del patrimonio de aquella sociedad holding;

f) los dividendos originariamente distribuidos por S.A. LA NACIÓN, y después por MNMS HOLDING S.A., correspondientes a MATILDE SAGUIER CORP., concretamente la suma de dos millones doscientos sesenta y seis mil novecientos veintisiete pesos con tres centavos (\$ 2.266.927,03), fue directamente pagada por la sociedad holding, en el transcurso del año 2000, a Matilde...(la imputada) , con residencia en la República Argentina, en el carácter de titular del 99,8355176 % del patrimonio social de MATILDE SAGUIER CORP. (la fracción restante del capital, esto es, el 1,644824 %, pertenecía -por partes iguales- a dos de los hijos de la nombrada: A.J.S. y J.C.S.);

LA POSTURA DE LA DEFENSA DE LOS IMPUTADOS

La defensa de los imputados se agravió de la resolución recurrida por considerar, en lo sustancial, que:

a) no se produjo el hecho imponible, pues "...se trata, en el caso, de un dividendo de fuente argentina y como tal no está sujeto al tributo en cabeza del beneficiario ...";



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

Newsletter de jurisprudencia penal tributaria y de contrabando

N° 8, diciembre de 2009

Página 27

b) la norma incorporada por el decreto 1037/2000 a continuación del "artículo ...(XII)" agregado después del artículo 165 del decreto 1344/1998, reglamentario de la ley de Impuesto a las Ganancias (ley 20.628 y sus modificaciones), no es aplicable al caso bajo examen, particularmente en lo que se dispone por el tercer párrafo; porque no estaba vigente al tiempo en que fueron puestos a disposición y pagados los dividendos en cuestión, por un lado; y por otro, porque "...no respeta el espíritu, ni la letra de la ley [y por lo tanto] es inconstitucional en razón de:

modificar el criterio de fuente definido por la ley; crear un nuevo impuesto, lo que no respeta el principio de legalidad y reserva de ley; y, si no se trata de un impuesto, debe entenderse como una sanción (impropia), que tampoco respetaría el principio de legalidad y reserva de ley..."; y finalmente,

c) el pronunciamiento impugnado adolece de "...una desarticulada interpretación de la dogmática penal..." y "...consagra una responsabilidad objetiva repugnante a nuestro sistema de derecho penal de acto, reemplazándolo por uno de autor..."

LA QUERELLA

Cuestionó la decisión desincriminatoria adoptada por el tribunal de la instancia anterior con relación a los contadores E.G. y a C.E.N. que actuaban como asesores tributarios, revistiendo la categoría de ser partícipes de un delito bajo el tipo de dolo eventual.

Se resuelve: I.- Revocar la resolución apelada, en cuanto por aquel pronunciamiento se dictó el procesamiento sin prisión preventiva de M.A.M. y de A.J.S., y se decidió trabar embargo sobre los bienes de los nombrados. II.- Confirmar la resolución apelada, en cuanto por aquel pronunciamiento se sobreseyó a E.G. y a C.E.N., por los fundamentos de la presente. III.- Con costas en la medida de lo resuelto (arts. 530, 531 y ccs. del C.P.P.N.).

SUMARIOS

8°) Que de esta manera, si se tiene en cuenta que la omisión de pago de la deuda tributaria constituye un elemento del tipo penal, se advierte que la constatación del surgimiento de la obligación tributaria de pago, el antecedente de ésta, el acaecimiento del hecho imponible y, en consecuencia, la determinación del hecho imponible previsto legislativamente, no sólo constituye una parte del examen que los jueces están habilitados a efectuar, sino que resulta un examen necesario para afirmar o negar la existencia de un hecho delictivo de evasión tributaria.

9°) Que, con independencia de las facultades de los órganos recaudadores, no resulta posible desconocer las atribuciones otorgadas a los jueces de la Nación por la Constitución Nacional, con relación a conocer y decidir en el marco de todas las causas que versan sobre puntos regidos por la Ley Suprema argentina y por las leyes de la Nación (art. 116 de la Constitución Nacional). En este sentido, la regla prevista por el art. 9 del Código Procesal Penal de la Nación es precisa e inequívoca al disponer que los tribunales deben resolver todas las cuestiones que se susciten en el proceso con excepción de las prejudiciales, naturaleza que no revisten la



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

Newsletter de jurisprudencia penal tributaria y de contrabando

N° 8, diciembre de 2009

Página 28

determinación del hecho imponible ni la existencia de la obligación tributaria. Estas circunstancias, en principio, no pueden dejar de establecerse jurisdiccionalmente con relación a imputaciones como las de autos (confr. Reg. N° 686/06).

25°) Que mediante una interpretación aislada y meramente literal del tercer párrafo de la norma incorporada por el decreto 1037/2000 a continuación del "art...(XIII)" agregado después del art. 165 del decreto 1344/1998 reglamentario de la ley de Impuesto a las Ganancias, se podrían alcanzar conclusiones y soluciones que guardarían una relación contradictoria con el paradigma valorativo que rige en la República Argentina, en materia de dividendos, paradigma que se constituiría a partir de la decisión adoptada por el legislador argentino, claramente plasmada por la Ley de Impuesto a las Ganancias, de evitar la superposición del impuesto a la renta de la sociedad de capital constituida en el país con el impuesto a la renta de los accionistas (confr. considerandos 17° a 20° de la presente). Si aquella disposición se aplicara, sin más, a casos -como el que se está examinando- en los cuales se encontraría plenamente acreditado que los dividendos provenientes de la sociedad constituida en un "paraíso fiscal" están completamente integrados por renta distribuida por una sociedad local que pagó, por aquellos réditos, el respectivo Impuesto a las Ganancias, se produciría, precisamente, el resultado que por la ley aplicable se ha pretendido evitar, pues se generaría una superposición indebida de impuestos, y por esta vía se generaría la situación que el legislador argentino sustancialmente ha procurado evitar: que el accionista residente en el país sufra una carga tributaria desmedida, conculcatoria de los principios constitucionales de igualdad, de equidad y de no confiscatoriedad, que constituirían límites a la potestad de aplicar tributos. En consecuencia, en este caso concreto, por vía de la reglamentación se estaría alterando el principio de la Ley de Impuesto a las Ganancias en materia de dividendos que es la expresión clara e inequívoca de la voluntad del legislador en este aspecto.

26°) Que, la aplicación irrestricta de la disposición mencionada por el considerando anterior, producto de una interpretación judicial basada sólo en la fragmentada y no armoniosa consideración de la letra, implicaría la "creación" de un nuevo hecho imponible, incorporado por vía reglamentaria, y esto sería claramente inconstitucional. Esto sería así porque sólo como resultado de una mera reglamentación se estaría creando, mediante esta cláusula, un régimen de imposición de los dividendos opuesto al tratamiento que se dispensa a los dividendos por la Ley de Impuesto a las Ganancias. En cuanto a esto, cabe recordar que, como regla general, la reserva constitucional de ley formal para la imposición de tributos es absoluta, y no deja espacio para prescindir de la intervención del Congreso de la Nación, inclusive cuando se trata de modificar los elementos esenciales de una carga tributaria. En efecto, de antaño, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha expresado que, con arreglo al principio de legalidad tributaria, sólo el Poder Legislativo, por medio de una norma jurídica con naturaleza de ley formal, puede establecer tributos, definiendo sus elementos esenciales (confr. Fallos: 182:411; 198:258; 294:152; 211:930; 218:231; 253:332; 316:1115 y 2329; 318:1154; 319:3400; 326:4251, entre otros; en igual sentido, confr. Dino JARACH, "Curso Superior de Derecho Tributario", Bs. As., 1969, pág. 101, entre otros).



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

Newsletter de jurisprudencia penal tributaria y de contrabando

N° 8, diciembre de 2009

Página 29

El más Alto Tribunal argentino ha establecido: "...el principio de legalidad o de reserva de la ley no es sólo una expresión jurídico formal de tributación, sino que constituye una garantía substancial en este campo, en la medida en que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes. En tal sentido este principio de raigambre constitucional abarca tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones..." (confr. Fallos: 329:1.554; el resaltado es de la presente).

27°) Que, en suma, como resultado de lo expresado por los considerandos anteriores, corresponde establecer que por el tercer párrafo de la norma incorporada por el decreto 1037/2000 a continuación del "art... (XIII)" agregado después del art. 165 del decreto 1344/1998 reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias, se habría prescripto una presunción general, basada en el componente de opacidad, es decir, de la falta de intercambio de información y transparencia del sistema fiscal que caracteriza a las jurisdicciones clasificadas como de "baja o nula tributación", los denominados "paraísos fiscales" o "tax haven", que, en lo que interesa, no permitiría determinar -con absoluto rigor- cuál es el origen y la composición real de los dividendos distribuidos por las sociedades allí constituidas (confr. el informe de OCDE, "Competencia fiscal perjudicial: Un problema global" -informe 1998-, y el trabajo del Foro de Prácticas Fiscales creado en el ámbito de la OCDE, que quedó plasmado en los sucesivos informes publicados en los años 2000, 2001, 2004 y 2006).

La conclusión expresada por el párrafo anterior es el resultado de una hermenéutica sistemática, razonable y discreta, que es consecuencia de y se inscribe en el contexto normativo general dentro del cual está inserto el precepto considerado, el cual incluye otras presunciones respecto de los "paraísos fiscales", como la que se prescribe por el art. 18 de la ley 11.683, por el cual, "a priori", se consideran incrementos patrimoniales no justificados a los ingresos de fondos provenientes de "países de baja o nula tributación" a los cuales se alude por el art. 15 de la Ley de Impuesto a las Ganancias. Asimismo, por la conclusión que se acaba de establecer, se armoniza la cláusula considerada con las restantes disposiciones relativas al asunto "sub examine" y a los fines que las informan, pues la presunción podría ceder, como sucede en el "sub lite", al acreditarse que los dividendos distribuidos por la sociedad radicada en un "paraíso fiscal" están integrados por utilidades distribuidas originariamente por una sociedad constituida en la República Argentina, y que esta última tributó, por aquellos réditos, el Impuesto a las Ganancias correspondiente, evitándose de este modo la superposición de rentas y las consecuencias desfavorables para el accionista, venidas de aquella situación, que el legislador ha procurado evitar.

28°) Que, en cuanto a las características de la presunción que surge de lo dispuesto por el tercer párrafo de la norma incorporada por el decreto 1037/2000 a continuación del "art... (XIII)" agregado después del art. 165 del decreto 1344/1998 reglamentario de la ley de Impuesto a las Ganancias, en atención a las características del caso examinado, que involucra la imputación de la comisión de un delito penal, corresponde extremar la primacía de la verdad jurídica objetiva sobre el ritualismo formal, como



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

Newsletter de jurisprudencia penal tributaria y de contrabando

N° 8, diciembre de 2009

Página 30

resultado de la garantía constitucional del debido proceso (art. 18 de la Constitución Nacional; y Fallos: 319:1.577 y 321:511, entre otros).

29°) Que, dado que los dividendos que fueron pagados a Matilde..., en la condición de accionista de MATILDE SAGUIER CORP., están totalmente integrados por utilidades que distribuyó una sociedad constituida en la República Argentina (S.A. LA NACIÓN), que tributó en el país, por la renta en cuestión, el Impuesto a las Ganancias correspondiente (conf. considerandos 10° a 12° y 16° del presente), corresponde establecer, en primer lugar, que se desvirtuó la presunción, asociada a la presencia de un "paraíso fiscal", que se fija por el tercer párrafo de la norma incorporada por el decreto 1037/2000 a continuación del "art ... (XIII)" agregado después del art. 165 del decreto 1344/1998 reglamentario de la ley de Impuesto a las Ganancias. Por lo tanto, el caso de autos se ajusta a lo que se prescribe por el primer párrafo de la norma agregada por el decreto 1037/2000. En consecuencia, los dividendos que recibió [la imputada] no debían ser computados en la determinación de la ganancia sujeta a impuesto de la contribuyente mencionada.

30°) Que, en consecuencia, por no haber acaecido el hecho imponible, debe concluirse que la obligación tributaria no ha nacido; por lo tanto, en este caso no se advierte la comisión del delito de evasión tributaria imputado.

Autor del sumario: Telias, Sara Diana (UFITCo)



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

Newsletter de jurisprudencia penal tributaria y de contrabando

N° 8, diciembre de 2009

Página 31

Fuente: Iolli, Juan Carlos s/pta.inf. art. 1 ley 24769, Cámara Federal de La Plata. Causa 4885, 2009.02.24

Acceso a texto completo: <http://www.mpf.gov.ar/UFITCO/pdfs/iolli.pdf>

Evasión fiscal. Elementos objetivos del tipo. Ardid. Configuración. Presentación de declaraciones juradas engañosas y omisión de llevar registración contable de las operaciones. Rechazo del planteo defensivo relativo a que la simple ausencia de documentación no implica en sí la intención del perjudicar al fisco. Fundamento: el deber esencial del contribuyente consiste en exhibir sus anotaciones y registros contables. Ello conlleva la facultad del ente recaudador de verificar la veracidad de las operaciones registradas en los libros y demás documentación del sujeto-contribuyente.

Evasión fiscal. Elementos objetivos del tipo. Ardid. Configuración. Presentación de declaraciones juradas engañosas y omisión de llevar registración contable de las operaciones. Fundamento: "...la no presentación de declaraciones juradas y, principalmente, el no llevar los libros contables con las formalidades que manda la ley societaria y tributaria, es revelador de una conducta omisiva ardidosa que tiene como norte ocultar la realidad económica de los encartados para, a partir de ella, evadir la contribución que les correspondía hacer a la renta pública.

Evasión fiscal. Elementos objetivos del tipo. Ardid. Configuración. Presentación de declaraciones juradas en cero. Fundamento: "...la presentación 'en cero' de las declaraciones juradas correspondientes al Impuesto al Valor Agregado durante doce meses seguidos no puede atribuirse a un error técnico o administrativo. Además, si bien esta circunstancia, una vez detectada, podría resultar llamativa, en virtud del principio de autodeterminación del tributo y dada la gran cantidad de contribuyentes existentes, resulta suficiente, en este momento procesal, para confirmar el procesamiento del imputado por el delito de evasión tributaria simple -art. 1 ley 24.769-.

Evasión fiscal. Elementos objetivos del tipo. Ardid. Configuración. Determinación de oficio sobre base presunta. Necesidad del organismo fiscalizador de recurrir a sus bases de datos y a la información proporcionada por terceros para comprobar sobre base presunta el incumplimiento de las obligaciones fiscales por parte del contribuyente, que presentó declaraciones juradas engañosas y omitió llevar registración contable de las operaciones. En el caso, los datos para reconstruir la materia imponible fueron tomados de clientes que actuaron como agentes de información –al haber aparecido en el registro de CITI Compras-, así como agentes de retención.



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

Newsletter de jurisprudencia penal tributaria y de contrabando

N° 8, diciembre de 2009

Página 32

Proceso penal. Procesamiento. Costas del proceso. Medidas para garantizarlas. Embargo. En caso que el imputado no tuviere los bienes para ello, el juez puede disponer la inhibición general de bienes.

EL CASO

Se apela el procesamiento del imputado en orden al delito de evasión simple, previsto y reprimido por el art. 1° de la ley 24.769, con sustento en que la simple ausencia de documentación que permita realizar una determinación sobre una base cierta no implica en sí misma la intención de perjudicar al fisco en el modo que requiere la ley, por lo que no se encontraría acreditado el elemento subjetivo del tipo en cuestión.

El sumario se origina con la denuncia formulada por la AFIP, que impugnó tanto los créditos fiscales computados por la contribuyente por falta de presentación de documentación respaldatoria, como los débitos fiscales, que fueron calculados a partir de las ventas efectuadas de acuerdo a la base de datos del organismo y la información brindada por clientes

El funcionario de AFIP, a cuyo cargo se encontró la fiscalización del imputado explicó en sede judicial que de la información obrante en la base de la AFIP no se pudieron determinar los proveedores del contribuyente en los ejercicios fiscales 2002 y 2003, dado que no operó con agentes de retención según la normativa de la AFIP. No obstante ello, afirmó que realizó operaciones de venta con clientes que actuaron como agentes de información -que aparecieron en el registro de Citi Compras- y agentes de retenciones, tomándose las mismas para la determinación de la base imponible.

Se confirma la resolución

SUMARIOS

Con los elementos reseñados en los párrafos que anteceden, entiendo que se encuentra acreditado prima facie la actividad oculta llevada a cabo por el imputado que intentó abstraer del control del organismo recaudador mediante la presentación de declaraciones juradas engañosas, con la finalidad específica de evitar el pago del tributo en cuestión, por lo cual la conducta endilgada al nombrado debe ser encuadrada en el marco del artículo 1° de la ley 24.769.

En cuanto al planteo defensorista relativo a que la simple ausencia de documentación no implica en sí la intención de perjudicar al fisco, corresponde su rechazo, toda vez que el deber esencial del contribuyente consiste en exhibir sus anotaciones y registros contables. Ello conlleva la facultad del ente recaudador de verificar la veracidad de las operaciones registradas en los libros y demás documentación del sujeto contribuyente. En consecuencia, se considerará que el ardid empleado es idóneo, si de la mera compulsión de los libros y documentación supuestamente respaldatoria surge que el contribuyente no evidenció la realidad. Entonces, la acción prohibida se encuentra



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

Newsletter de jurisprudencia penal tributaria y de contrabando

N° 8, diciembre de 2009

Página 33

representada por el ocultamiento o falta de asentamiento acerca de su real situación económica y lo que la ley precisamente castiga es esa desfiguración deliberada de la realidad que el sujeto debe haber llevado a cabo. (Tiscornia, Guillermo J., "Reflexiones sobre la ley penal tributaria", La Ley 12/11/2003).

En el caso de autos, advierto que la maniobra ardidosa desplegada por el imputado consistió no sólo en la presentación de declaraciones juradas engañosas, las cuales fueron desvirtuadas por el procedimiento de verificación de la AFIP y corroborado por la pericia contable llevada a cabo en autos, a partir de las cuales se pudo determinar la real situación fiscal del mismo, sino también por la omisión de llevar una registración contable de sus operaciones.

En consecuencia, el organismo fiscalizador debió recurrir a sus bases de datos y a la información proporcionada por terceros para comprobar sobre base presunta el incumplimiento de las obligaciones fiscales por parte del contribuyente.

La situación descripta concurre a formar mi convencimiento de que el imputado tuvo la intención de perjudicar al fisco, no ingresando un gravamen a las arcas del erario público. En tal sentido, cabe recordar el criterio sentado por la Cámara Nacional de Casación al sostener que "...la no presentación de declaraciones juradas y, principalmente, el no llevar los libros contables con las formalidades que manda la ley societaria y tributaria, es revelador de una conducta omisiva ardidosa que tiene como norte ocultar la realidad económica de los encartados para, a partir de ella, evadir la contribución que les correspondía hacer a la renta pública. Ello es así, porque ambas conductas...traen aparejada una verdadera ocultación de la realidad que impedía a la Dirección General Impositiva la fiscalización de la actividad económica de los Schwartzman y con ello la determinación y posterior percepción de los tributos que debía ingresar a las arcas estatales" (Sala I, causa "Schwartzman, Hugo J. y Schwartzman, Héctor D. s/recurso de casación", fallo del 30/04/04).

En esa inteligencia, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico entendió que "... la presentación "en cero" de las declaraciones juradas correspondientes al Impuesto al Valor Agregado durante doce meses seguidos no puede atribuirse a un error técnico o administrativo. Además, si bien esta circunstancia, una vez detectada, podría resultar llamativa, en virtud del principio de autodeterminación del tributo y dada la gran cantidad de contribuyentes existentes, resulta suficiente, en este momento procesal, para confirmar el procesamiento del imputado por el delito de evasión tributaria simple -art. 1 ley 24.769- (Sala A, causa "Sagastume, Miguel s/Régimen Penal Tributario", del 2/06/06).

En lo concerniente al agravio referido a la cuantía del embargo decretado en autos, debo manifestar que pese a los argumentos expuestos por la defensa, de conformidad a lo normado por el artículo 518 del C.P.P.N., deberá confirmarse la resolución apelada.

Cabe señalar, que tal como lo indica la norma, el juez al dictar el auto de procesamiento ordenará tal medida, de carácter real, para cubrir los extremos señalados en su primer párrafo, esto es, para garantizar entre otras, las costas del proceso. Por otra parte, en caso que el imputado no tuviere los bienes para ello, el juez puede disponer la inhibición general de bienes. En conclusión, estimo que el



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

Newsletter de jurisprudencia penal tributaria y de contrabando

N° 8, diciembre de 2009

Página 34

monto fijado en concepto de embargo por el a quo resulta razonable, por lo cual la decisión cuestionada se ajusta a derecho. En orden a las consideraciones que anteceden, voto porque se confirme la resolución apelada (Del voto del Dr. Fleicher, al que adhirieron los Dres. Schiffrin y Compaired)

Autor del sumario: Telias, Sara Diana (UFITCo)



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

Newsletter de jurisprudencia penal tributaria y de contrabando

N° 8, diciembre de 2009

Página 35

Fuente: Reg. 592-08 A Insúa, Fernando y Otros- Contribuyente: Sup Mac SRL – s/evasión tributaria simple y apropiación indebida de los recursos de la seguridad social. Incidente de auto de procesamiento. Causa 58.406, CPECON, Sala A, 2008.09.19

Acceso a texto completo: http://www.mpf.gov.ar/UFITCO/pdfs/Reg_592-08_A.pdf

Evasión fiscal. Elementos objetivos del tipo. Medios comisivos. Ardid. Configuración. Registro a valor cero en el libro IVA Ventas de una operación de prestación de servicios cuyo hecho imponible se había perfeccionado (devengado) pero que no se había percibido. Rechazo del argumento de los imputados en el sentido de que no hubo ocultación por cuanto se conservaron los comprobantes emitidos y que dicha manera de proceder obedeció al propósito de no tener que efectuar la erogación antes de percibir la respectiva acreencia. Procesamiento. Procedencia. Fundamentos: "...ese comportamiento no puede entenderse justificado por el propósito de evitar una tributación anticipada aún cuando fuera razonable el motivo invocado. En sí misma, esa anotación expresa un hecho falso y no consta de qué manera podía ser luego enmendado.

NOTA DE UFITCO: Comparar el caso comentado con el publicado en la Newsletter 7 (Reg. 44-09 A. Incidente de apelación del auto de procesamiento y embargo de los Sres. Mario Kricorian y Andrés Campbell en causa 898/2006 (549), caratulada: "Pride International SRL sobre infracción ley 24.769". Causa 58860, CPECON, sala A, 2009.02.13), en donde también se analiza el aspecto temporal de la obligación tributaria, con un resultado -en principio- diverso.

EL CASO

Los imputados apelan la resolución que dispuso el procesamiento y embargo sobre sus bienes, lo que se fundó en la estimación de que aquellos habrían evadido el pago del impuesto al valor agregado mediante una maniobra ardidosa, consistente en haber asentado en el libro especialmente destinado a registrar las operaciones por las que se devenga el mencionado tributo, valor cero cuando en realidad se trataba de servicios prestados a título oneroso.

Los apelantes sostienen que no hubo ocultación por cuanto se conservaron los comprobantes emitidos en los que se consignaban los valores facturados a los beneficiarios de los respectivos servicios. Argumenta que esa manera de proceder obedeció al propósito de no tener que efectuar la erogación antes de percibir la respectiva acreencia.

Se resuelve confirmar la resolución apelada en todo cuanto ha sido materia de recurso. Con costas.



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

Newsletter de jurisprudencia penal tributaria y de contrabando

N° 8, diciembre de 2009

Página 36

SUMARIOS

Que la anotación del valor cero en lugar del verdadero importe facturado es susceptible de inducir a engaño a la entidad de recaudación aún cuando éste pueda ser desvirtuado al compulsar los comprobantes emitidos. Que ese comportamiento no puede entenderse justificado por el propósito de evitar una tributación anticipada aún cuando fuera razonable el motivo invocado. En sí misma, esa anotación expresa un hecho falso y no consta de qué manera podía ser luego enmendado.

Autor del sumario: Telias, Sara Diana (UFITCo)