

Evasion Fiscal Procedimiento De Determinacion De Tributos Determinacion De Oficio Exencion Impositiva Denuncia Penal

DOMINGO, 10 DE ENERO DE 2021

JURISPRUDENCIA

Evasión fiscal. Procedimiento de determinación de tributos. Determinación de oficio. Exención impositiva. Denuncia penal Se resuelve el sobreseimiento de los imputados por la supuesta comisión del delito tributario de evasión agravada por utilización fraudulenta de una exención del impuesto sobre los combustibles líquidos y gas natural, dado que descartada la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye el eje central de la acusación, se impone la conclusión de que la conducta atribuida a los aquí imputados carece de la relevancia típica que exigen los artículos 1 y 2 de la ley 24769.

En la Ciudad de Buenos Aires, a los 17 días del mes de marzo de dos mil dieciséis, se reúnen los miembros de la Sala Tercera de la Cámara Federal de Casación Penal, doctores Eduardo Rafael Riggi, Liliana Elena Catucci y Juan Carlos Gemignani, bajo la presidencia del primero de los nombrados, asistidos por el Prosecretario de Cámara, doctor Walter Daniel Magnone, con el objeto de dictar sentencia en la causa n° FSM 2454/2009/1/CFC1 del registro de esta Sala, caratulada "M., G. A. y otros s/ recurso de casación". Representa al Ministerio Público el señor Fiscal General doctor Javier Augusto De Luca; ejerce la defensa de G. A. M. y G. J. M., el doctor Roberto Schlagel; y en representación de la parte querellante (AFIP-DGI), intervienen los doctores Jorge Raúl Ricart y Jimena Gallardo. Efectuado el sorteo para que los señores jueces emitan su voto, resultó que debía observarse el siguiente orden: doctor Eduardo Rafael Riggi, doctor Juan Carlos Gemignani y doctora Liliana Elena Catucci. **VISTOS Y CONSIDERANDO:** El señor juez doctor Eduardo Rafael Riggi dijo: **PRIMERO:** 1.- Llega la causa a conocimiento de esta Alzada a raíz del recurso de casación interpuesto a fs. 3/12 por la parte querellante (AFIP-DGI), contra la resolución obrante a fs. 540/541 vta. de los autos principales, dictada por la Sala I de la Cámara Federal de Apelaciones de San Martín, en cuanto confirmó la resolución del Juzgado Federal en lo Criminal y Correccional de Instrucción n° 1 de Morón mediante la que se sobreseyó a G. A. M. y a G. J. M. respecto del delito de evasión agravada (dos hechos) por el que fueran indagados (cfr. fs. 502/503 vta.). 2.- El Tribunal de mérito concedió a fs. 15/vta. el remedio impetrado, el que fue mantenido en esta instancia a fs. 22. 3.- La querella encuadró su recurso en las previsiones de los incisos primero y segundo del artículo 456 del Código de forma. a) En primer término, consideró que se ha incurrido en una errónea aplicación de los artículos 1°, 2° y 14° de la Ley 24.769 y de la Ley 23.966. En tal sentido, afirmó que "los elementos de convicción obrantes en autos, obligan a llevar adelante una interpretación diferente a la expuesta en la resolución remisoria, que permite una concreta certeza de que el uso abusivo del beneficio impositivo, y las condiciones para la obtención del mismo, fueron aprovechados de manera fraudulenta por el imputado en beneficio propio". Indicó que "la letra del art. 7 inc. c) de la Ley 23.966 -vigente a la época de los hechos- tenía como propósito la estimulación de actividades de elaboración de productos químicos, petroquímicos, pinturas, diluyentes y similares, utilizándose a tal fin como instrumento, la desgravación de la adquisición de los insumos en cuestión, siempre y cuando estos sean aplicados a ese proceso productivo? y que "ninguno de esos extremos podía admitirse como satisfechos por el accionar de Thinnsol S.A., puesto que los solventes y agarrases adquiridos con destino exento, fueron meramente mezclados con otros productos sin que estos puedan modificar la composición o propiedades que presentan los primeros en estado puro". A ello agregó que "no puede dudarse acerca del efectivo conocimiento que los representantes legales de Thinnsol S.A. [tuvieron] acerca de los parámetros y de las cuestiones propias de la materia". Alegó que "el imputado (...) ha intentado justificar el proceso de elaboración requerido por la norma a través de la acción de agregar ínfimos porcentajes de aditivos a las materias primas adquiridas al amparo de la exención tributaria?". b) Por otro lado, sostuvo que lo resuelto por la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal "no resulta oponible al presente proceso penal", puesto que "la estimación y/o alcance de una obligación tributaria si bien es parte de la condición objetiva de punibilidad (...), en el ámbito penal se investiga la naturaleza de la conducta omisiva". Consideró a su vez que "la cuantificación y/o determinación de la deuda, constituye un extremo parcial al momento de considerar la naturaleza más abarcativa del proceso penal". Asimismo, adujo que "la decisión del Tribunal Fiscal de la Nación no puede tener influencia en la suerte del presente proceso penal, toda vez que las diligencias practicadas en el proceso administrativo no poseen efecto alguno en el ámbito penal, pues aquellas se han verificado en el marco de un proceso con un objeto de conocimiento distinto sujeto a su propia regulación, por lo que en atención al principio de especialidad no corresponde incorporar elementos de prueba basados en actos procesales realizados en extraña jurisdicción". Formuló reserva del caso federal. 4.- Durante el término de oficina previsto por los artículos 465 y 466 del Código Procesal Penal de la Nación, no hubo actividad de las partes. 5.- Superada la etapa procesal prescripta por el artículo 468 del ritual, la causa quedó en condiciones de ser resuelta. **SEGUNDO:** 1.- Las presentes

actuaciones tuvieron su inicio a raíz de la denuncia formulada a fs. 2/11 por la División Jurídica de la Dirección Regional Oeste de la AFIP-DGI, dirigida contra la contribuyente ?Thinnsol S.A.?, cuyos responsables serían G. J. M. y G. A. M., en orden a la presunta comisión del delito de evasión tributaria simple y agravada previsto en los artículos 1º y 2º incisos a) y c) de la Ley 24.769. En tal ocasión, se especificó que la contribuyente habría utilizado fraudulentamente una exención impositiva con la finalidad de evadir el Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y el Gas Natural durante los períodos fiscales 1998, 1999 y 2000, dejando de ingresar en consecuencia el gravamen correspondiente. La maniobra descripta habría consistido -según los términos de la denuncia- en que ?Thinnsol S.A.? realizaba un mero fraccionamiento y reventa de productos gravados, los que por lo tanto debían quedar abarcados por el impuesto de referencia. Se determinó a través de la Orden de Intervención nº 1542/03, que el impuesto omitido por la contribuyente habría sido de \$306.076,09 en el período 1998, \$3.171.980,74 en el período 1999 y \$ 2.155.432,93 en el año 2000. Tal determinación de oficio de la deuda tributaria, resultó impugnada mediante el recurso administrativo previsto en la ley 11.683 por parte de la contribuyente, conforme informara a fs. 60 la Administración Federal de Ingresos Públicos y a fs. 116 el Tribunal Fiscal de la Nación, encontrándose el mismo en ese entonces a estudio de este último. Habiendo formulado el representante del Ministerio Público Fiscal requerimiento de instrucción en los términos del artículo 180 del Código de forma, y tras la producción de una serie de medidas de prueba, se recibió declaración indagatoria a los imputados (cfr. fs. 215/216 vta. y 217/218 vta.), dictándose en fecha 14 de septiembre de 2009 la falta de mérito respecto de los nombrados (cfr. fs. 243/245 vta.), resolución que fue confirmada por la Cámara de Apelaciones respectiva (cfr. fs. 277/278). En fecha 15 de junio de 2012, se sobreseyó parcialmente a los imputados respecto del período fiscal 1998 por aplicación de la reforma introducida al régimen penal tributario mediante ley 26.735 (cfr. fs. 331/335 vta.), decisión que fue homologada por la Cámara Federal de Apelaciones de San Martín, así como por esta Sala III -por mayoría-, conforme se desprende de la incidencia que corre por cuerda, específicamente de sus fs. 8 y 98/103. Tras la producción de nuevas medidas probatorias, se dispuso a fs. 350/358 vta. el procesamiento de G. J. M. y G. A. M., a quienes se consideró prima facie coautores del delito de evasión agravada del pago de tributos al fisco nacional -dos hechos-. Encontrándose elevada la causa ante la Cámara Federal de Apelaciones de San Martín por la interposición de recurso de estilo por parte de la defensa, se agregaron a fs. 405/407 copias de lo resuelto por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal respecto del recurso de apelación interpuesto por la AFIP contra la resolución del Tribunal Fiscal de la Nación que había hecho lugar al recurso deducido por ?Thinnsol S.A.?. En tal ocasión, la Cámara en lo Contencioso Administrativo referida consideró -en lo sustancial- que la pretensión fiscal (que, en definitiva, diera origen a la presente causa penal) se basa en el texto del artículo 7º inciso ?c? que fuera incorporado por la ley 25.345, el que no resulta aplicable al caso por ser posterior a los hechos que se analizan, por lo cual declaró desierto el recurso de la agencia recaudadora, confirmando el fallo del Tribunal Fiscal de la Nación. Se indicó asimismo que ?Thinnsol S.A.? gozaba de una exención que no fue formalmente revocada por la AFIP y que tampoco existían parámetros específicos que limitaran el alcance de la exención. Por otro lado, precisó la Cámara que la AFIP no aportó elementos que sustentaran que hubiera sido inducida en error por parte de la contribuyente, ni que demuestren el alegado cambio de destino de los productos gravados adquiridos. A fs. 417/418, la querella informó que su poderdante había interpuesto recurso ordinario ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación contra el pronunciamiento de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal referido. Con posterioridad a ello, el procesamiento de los imputados fue revocado por la Cámara Federal de Apelaciones de San Martín, la que consideró necesario que se profundice la investigación sobre ciertos puntos, así como que se certifique el estado actual de las actuaciones administrativas (cfr. fs. 432/437). Así las cosas, la Corte Suprema de Justicia de la Nación remitió a fs. 498/501 copias certificadas de lo resuelto en fecha 12 de agosto de 2014 en el marco del expediente T. 415. XLVIII R.O. ?Thinnsol S.A. (TF 20.526-I) c/ D.G.I.?, en el que se declaró desierto el recurso ordinario de apelación interpuesto por la AFIP-DGI. Señaló en tal oportunidad el Máximo Tribunal que ?la Administración Federal de Ingresos Públicos no logra desvirtuar lo aseverado por el a quo con respecto a que la apelación deducida ante esa alzada no rebatía adecuadamente (...) los argumentos dados por el Tribunal Fiscal en sustento de su decisión?. Ante ello, el Magistrado a cargo de la instrucción dictó el sobreseimiento de los imputados respecto del delito de evasión a ellos atribuido (cfr. fs. 502/503 vta.), al considerar -en lo sustancial- que ?el fallo final de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, fijó el criterio, extensible a este fuero, al establecer que no corresponde la aplicación del impuesto sobre los combustibles líquidos y gas natural que el ente recaudador reclamaba a la empresa ?Thinnsol S.A.'. Por lo tanto, no hay en esta sede, reproche penal posible en cuanto la conducta ?prima facie' atribuida a los nombrados deviene atípica?. Esta decisión fue confirmada por la Cámara Federal de Apelaciones de San Martín (cfr. fs. 540/541 vta.), lo que motivara la interposición del recurso de casación bajo análisis. Para así resolver, el a quo sostuvo que ?[e]ste razonamiento mantenido por el Alto Tribunal y que se refiere básicamente a la deuda administrativa que reclamara la Administración al contribuyente, reafirma el razonamiento mantenido por este Tribunal [al revocar el procesamiento de los imputados] (...) toda vez que se intentó dar validez retroactiva a una norma que establecía requisitos no previstos con anterioridad,

concluyéndose entonces, en sede administrativa, que no existía deuda reclamable, por no haberse producido una irregularidad por parte de ese contribuyente. En este sentido, la empresa había declarado los porcentuales con los cuales comercializaría su producción, los cuales fueron autorizados para ser utilizados con la exención solicitada, por lo que (...) impide considerar la conducta una maniobra dolosa?.

2.- Efectuado el relato que antecede, debemos tener presente que, tal como hemos destacado en numerosos precedentes de este Tribunal -entre los que cabe destacar las causas n° 5563 ?Esteves, José Antonio s/ recurso de casación? (reg. n° 941/05 del 31/10/2005) y n° 6324 ?Stirnemann, Josef s/ rec. de casación? (reg. n° 148/2006 del 08/03/2006)-, la Ley 24.769 presentó una revolución importante respecto de su predecesora (Ley 23.771), en lo relativo al procedimiento a seguir con motivo de la constatación de evasiones impositivas punibles. En efecto, en la actual Ley Penal Tributaria, se ha privilegiado que en todos los casos donde corresponda, se efectúe el trámite de verificación y determinación de la deuda fiscal antes de formular la denuncia penal (...); o por lo menos, que en aquellos casos donde ello no sea posible, mediante resolución administrativa se establezca y justifique la convicción administrativa de la presunta comisión de un delito (cfr. Chiara Díaz, Carlos Alberto, en ?Ley Penal Tributaria y Previsional N° 24.769", Rubinzal-Culzoni editores, Santa Fe, 1997, pág. 241). Así lo establece expresamente el artículo 18 de la referida norma, en cuanto dispone que ?El organismo recaudador, formulará denuncia una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria ... En aquellos casos en que no corresponda la determinación administrativa de la deuda, se formulará de inmediato la pertinente denuncia, una vez formulada la convicción administrativa de la presunta comisión del hecho ilícito...?.

Como se advierte, para sustentar una denuncia penal el organismo recaudador debe primero -necesariamente- dictar resolución de determinación de oficio de la deuda tributaria, o -en su caso- de convicción administrativa de existencia de un ilícito. Este sistema permite, por un lado, que el sujeto investigado pueda ejercer primeramente su derecho de defensa en la instancia administrativa (de conformidad con lo establecido en la Ley 11.683), donde tiene la oportunidad de discutir la cuantificación de la deuda fiscal en el ámbito que le es propio; e implica, por otra parte, la plena vigencia de los montos impuestos como condición objetiva de punibilidad (ver, por ejemplo, artículos 1°, 2°, 3° y 6°), toda vez que mediante este procedimiento se determina el monto preciso de la deuda tributaria y así se puede determinar la existencia de ilícito penal. En tales condiciones, entendemos que recurrir a un procedimiento distinto al penal para definir la existencia o no de una deuda superior a la condición objetiva de punibilidad prevista en la ley 24.769 para que una conducta evasiva pueda ser considerada como ?delito tributario?, es un modo válido y práctico del cual se sirve el legislador para delimitar el ámbito de lo punible. Y no es que con ello se contradiga el principio de igualdad (artículo 16 de la Constitución Nacional), sino que mediante este procedimiento se lo garantiza ampliamente, por ser expresión del mismo; ya que ofrece un tratamiento penal diferenciado a sujetos en situaciones diferentes (cfr. Silva Sánchez, Jesús-María, en "¿Competencia 'indirecta' de las Comunidades Autónomas en materia de Derecho Penal?", en La Ley -España-, 1993, I, págs. 974/975). En la misma línea podemos afirmar que si lo que pretendía el legislador al tipificar las conductas contenidas en el art. 1° de la Ley 24.769 era perseguir el fraude fiscal (a través de evitar algunos de los que parecen ser los medios más idóneos y extendidos para producirlos), no podía omitir la previa "determinación de oficio de la deuda tributaria que supere la condición objetiva de punibilidad", pues en caso contrario, habría consagrado como un "delito penal" la omisión de ingresar un impuesto -por mínima que sea-, y con ello habría creado un delito común que ocultaría la verdadera naturaleza tributaria del precepto que se quería crear. Consideramos por tanto, que esa delimitación previa del ámbito de lo punible, es muestra del respeto al principio de legalidad y seguridad jurídica, por ser manifestación del principio de igualdad al otorgar tratamientos distintos a situaciones distintas (artículos 16 y 18 de la Carta Magna); y consecuentemente, no respetar esta demarcación importaría una franca violación de los principios referidos.

3.- Trasladando la doctrina reseñada a la presente coyuntura, nos encontramos con que la determinación de deuda tributaria formulada por el organismo recaudador en el marco de la Orden de Intervención n° 1542/03 - que diera lugar a la interposición de denuncia penal respecto de la firma ?Thinnsol S.A.? y sus responsables G. A. M. y G. J. M. por la presunta comisión del delito de evasión tributaria agravada previsto en el artículo 2° de la Ley 24.769, respecto del pago del Impuesto a los Combustibles Líquidos y Gas Natural correspondiente a los ejercicios 1999 y 2000 -, ha sido dejada sin efecto por el Tribunal Fiscal de la Nación, cuyo pronunciamiento fue luego confirmado no sólo por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, sino a su vez por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, conforme el relato que efectuáramos ut supra.

De ese modo, advertimos que la cuestión de fondo que se debatía en autos, referida a si correspondía aplicar a las operaciones efectuadas por la contribuyente el impuesto regulado por la Ley 23.966, ha quedado definitivamente zanjada en el marco del expediente que tramitó en sede administrativa, cuyas conclusiones no cabe sino receptar en el marco de este proceso penal; máxime cuando la parte querellante no ha aportado elemento alguno que nos incline a apartarnos de las conclusiones a las que se arribara en tal proceso. Así, descartada la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye el eje central de la acusación, se impone la conclusión de que la conducta atribuida a los aquí imputados carece de la relevancia típica que exigen los artículos 1° y 2° de la ley 24.769, extremo que conduce a convalidar las sucesivas decisiones que en ese sentido adoptaran los tribunales de las anteriores

instancias. Por lo expuesto, proponemos al Acuerdo el rechazo, con costas, del recurso de casación interpuesto por la parte querellante (artículos 456, 470 y 471 a contrario sensu, 530 y 531 del Código Procesal Penal de la Nación). Tal es nuestro voto.

El señor juez doctor Juan Carlos Gemignani dijo: Que por compartir sus fundamentos, adhiero al voto del distinguido colega preopinante. La señora juez doctora Liliana Elena Catucci dijo: Me adhiero a los fundamentos del voto del Dr. Eduardo Riggi, en cuanto propone que se rechace el recurso de casación interpuesto por la parte querellante (AFIP), con costas (arts. 530 y 531 del C.P.P.N.). En mérito a la votación que antecede, el Tribunal RESUELVE: RECHAZAR el recurso de casación interpuesto por la parte querellante, con costas (artículos 456, 470 y 471 a contrario sensu, 530 y 531 del Código Procesal Penal de la Nación).

Regístrese, notifíquese, comuníquese a la Secretaría de Comunicación y Gobierno Abierto de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (Acordada de la CSJN 42/2015) y remítase al Tribunal de procedencia, sirviendo la presente de atenta nota de envío.

Fecha de firma: 17/03/2016 Firmado por: JUAN CARLOS GEMIGNANI, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL Firmado por: LILIANA E. CATUCCI, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL Firmado por: EDUARDO RAFAEL RIGGI, JUEZ DE CAMARA DE CASACION PENAL Firmado(ante mi) por: WALTER D. MAGNONE, PROSECRETARIO DE CAMARA Correlaciones: Ley 24769 - BO: 15/01/1997

009762E