

# Delitos Tributarios Simulacion Dolosa De Pago Compensacion No Equiparable Al Pago

DOMINGO, 10 DE ENERO DE 2021

## JURISPRUDENCIA

Delitos tributarios. Simulación dolosa de pago. Compensación no equiparable al pago Se revoca el sobreseimiento del imputado Marcelo en orden al delito de simulación dolosa de pago, pues compensar no equivale a pagar en los términos de la ley penal tributaria. Córdoba, 18 de Mayo de 2017. Y VISTOS: Estos autos caratulados: ?CUEVAS, Marcelo Fabián sobre Infracción Ley 24.769? (Expte. FCB 39855/2015/CA1), venidos a conocimiento de esta Sala A en virtud de los recursos de apelación interpuesto por el Ministerio Público Fiscal y por la parte querellante AFIP-DGI, en contra de la resolución dictada con fecha 8 de Agosto de 2016 por el Juzgado Federal N° 1 de Córdoba, obrante a fs. 81/84 de autos, en cuanto dispuso: ?SOBRESEER a Marcelo Fabián Cuevas -ya filiado-, en orden al delito de Simulación Dolosa de Pago (art. 11 de la Ley 24.769) por el que fuera imputado -diecisiete hechos-, en los términos previstos por el art. 336 inc. 3° y último párrafo del C.P.P.N., haciendo expresa mención que la imputación formulada no afecta el buen nombre y honor de que hubiere gozado?. Y CONSIDERANDO: I.- Llegan los autos a esta Alzada en virtud de los recursos de apelación interpuestos por el señor Fiscal Federal N° 1 de Córdoba y por los representantes de la parte querellante AFIP-DGI, en contra de la resolución cuya parte dispositiva ha sido transcripta precedentemente, mediante la cual se dispuso el sobreseimiento por atipicidad del imputado Marcelo Fabián Cuevas (art. 336 inc. 3° y último párrafo del CPPN). Para así decidir, el señor Juez de Instrucción manifestó que la conducta endilgada a Marcelo Fabián Cuevas habría consistido en la presentación de formularios de solicitud de compensación, a fin de simular el pago del Impuesto al Valor Agregado e Impuesto a las Ganancias -diecisiete hechos- provenientes de saldos a favor apócrifos originados en las Declaraciones Juradas rectificativas presentadas por el contribuyente. Ahora bien, en orden a la premisa normativa sostuvo que, propiciando una interpretación respetuosa de los principios fundantes del Derecho Penal liberal, no corresponde equiparar ?compensación? con ?pago?, este último requerido por la figura penal; sin perjuicio de su eficacia como modo de extinguir obligaciones tributarias. II.- En contra de dicha resolución, el representante del Ministerio Público Fiscal y la parte querellante interpusieron recurso de apelación, indicando como motivo de agravio la incorrecta solución procesal adoptada. a) El representante de la Vindicta Pública expresó que debe observarse el principio de especialidad, conforme expresamente lo tiene dicho la CSJN en cuanto a que ?en materia de interpretación de leyes tributarias -sustanciales y formales- esta Corte tiene expresado que la exegesis que debe efectuarse a través de una razonable y discreta interpretación de los preceptos propios del régimen impositivo y de los principios que los informan con miras a determinar la voluntad legislativa. Si tales fuentes no son decisivas, cabe recurrir a los principios propios del derecho común, con carácter supletorio posterior? (Fallos: 258:149, 304:203). Asimismo, agrega el Titular de la acción penal, esta regla interpretativa se encuentra positivizada en el art. 1 de la Ley 11.683. De esta forma, la Ley 11.683 en el capítulo IV titulado ?Del pago?, establece los plazos, lugares y modalidades de cumplimiento de las obligaciones tributarias con el fisco nacional. En lo referente a las formas, el art. 28 prevé la compensación al decir que ?... podrá compensar de oficio los saldos acreedores del contribuyente... La facultad consignada en el párrafo anterior podrá hacerse extensible a los responsables enumerados en el art. 6 de esta ley, conforme los requisitos y condiciones que determine la Administración Federal de Ingresos Públicos?. Asimismo, el art. 32 faculta a la Administración a ?conceder facilidades para el pago de los tributos?. En definitiva, el representante del Ministerio Público Fiscal sostiene que el régimen tributario ha adoptado distintos mecanismos para lograr el ingreso y satisfacción de los montos debidos al fisco, por lo que el término ?pago? contemplado por el art. 11 de la Ley 24.769 debe ser interpretado a la luz de dicha normativa, esto es, como forma de extinción de las obligaciones de los contribuyentes, contemplándose el pago mediante depósito, cheque, giro, compensación, cesión y mediante planes de facilidades. b) Por su parte, los mandatarios de la parte querellante AFIP-DGI expresaron como punto de agravio la incorrecta valoración del derecho aplicable a los hechos del proceso. En concreto, señalaron que el Juzgador ha adoptado una hermenéutica de la norma sustantiva en juego (art. 11 de la Ley 24.769) que no respeta su literalidad, ni la finalidad que ésta previsión legal persigue, conduciendo a un tratamiento jurídico penal inapropiado cristalizado en la solución procesal de sobreseimiento por atipicidad (conf. art. 336, inc. 3°, del CPPN). El recurrente sostuvo que se ha limitado arbitrariamente el ámbito de protección de la norma, mediante la errónea interpretación del elemento normativo ?pago? integrante del tipo objetivo de la figura penal en cuestión. En esta dirección, esgrimió que los elementos normativos-jurídicos empleados en algunas figuras exigen del intérprete valoraciones sobre la normativa penal o extrapenal que permita definirlos y, así, delimitar los alcances del tipo. De esta forma, concluyó que la extensión del concepto ?pago? habrá de buscarse en el sistema jurídico tributario y el sistema del derecho común, como medio de extinción de las

obligaciones tributarias, previsionales o derivada de sanciones (conf. texto del art. 11 de la Ley 24.769). En este orden, la normativa extrapenal aplicable instituye a la compensación como especie de "pago", con lo cual cumple acabadamente los requerimientos típicos de la figura (conf. arts. 23, 28 y cc. de la Ley 11.683 y arts. 865, 921 y cc. del CCyCN). III.- Radicados los autos en esta Instancia, previa integración del Tribunal, de conformidad a lo previsto en los arts. 453 y 454 del CPPN y Acuerdo de Cámara N° 276/2008, el Ministerio Público Fiscal mantuvo el recurso deducido y, a su tiempo, presentó el memorial de agravios por escrito, ampliando los argumentos proferidos por su par de la instancia inferior. Del mismo modo, la parte querellante acompañó su informe de agravios por escrito reiterando la posición asumida al interponer el remedio impugnativo, al que se remite en honor a la brevedad.

Por su parte, la defensa técnica del imputado Marcelo Fabián Cuevas presentó escrito de mejoramiento de los fundamentos de la resolución apelada (ver fs. 122/125), aclarando a su vez que la resolución que ordena el sobreseimiento total de su asistido no ingresa al fondo de la cuestión probatoria ni, mucho menos, se evacuaron las citas del imputado al momento de prestar declaración indagatoria (4 de noviembre de 2015). A este respecto, arguye que en caso de pretender avanzar con el curso de la investigación se deberá evacuar las citas formuladas por el imputado, como primera medida investigativa. Ahora bien, en cuanto a la cuestionada atipicidad objetiva de las conductas investigadas, sostuvo que el punto central de discusión consiste en la vulneración del principio de legalidad penal (art. 18 de la CN), más precisamente, de la prohibición de la analogía in malam partem (lex stricta) y del principio pro homine. En concreto, esgrime que el término "pago" es un elemento normativo presupuesto lógico de una norma y, como tal, exige que el intérprete, para conocer el alcance y sentido del mismo, se remita a la normativa que lo regula. De manera esencial, que se remita a las disposiciones del Código Civil (derecho de fondo) y, subsidiariamente, a la normativa administrativa (vinculada a cuestiones procesales -procedimiento tributario). Ello porque, con independencia de la eventual especialidad de la segunda, la primera (derecho de fondo) prima sobre ésta última (procesal). En este orden, expresa que la obligación tributaria principal consiste en una obligación de dar sumas de dinero; por lo tanto, el medio normal de extinción es el pago. Sin embargo, existen otros modos de extinción de aquella obligación, entre las cuales se encuentra la compensación, la confusión, la novación y la prescripción. En consecuencia, el pago es uno de los modos de extinción de la obligación sustancial y, va de suyo, que no contiene a los restantes modos de extinción. Por último, cita doctrina, formula reservas de ley y solicita se confirme la resolución dictada por el a-quo.

IV.- La presente resolución, es emitida por los señores jueces que la suscriben, en tanto la señora Juez de Cámara, doctora Graciela Montesi, se encuentra en uso de licencia conforme certificado agregado a la causa y en virtud de lo dispuesto por el art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional y del art. 4 del Reglamento Interno de esta Cámara Federal. En condiciones de resolver, conforme el orden de votación establecido a fs. 126 de autos: El señor Juez de Cámara doctor Ignacio María Vélez Funes, dijo: La cuestión a resolver, de conformidad a los agravios expresados, consiste en determinar la corrección o no del sobreseimiento dispuesto en favor del imputado Marcelo Fabián Cuevas, en virtud de que los hechos investigados no encuadrarían en figura legal (conf. art. 336, inc. 3, del CPPN). En particular, la controversia se centra en la adecuación típica de las conductas atribuidas al encartado en la figura penal prevista en el art. 11 de la Ley 24.769. Cabe expresar, previamente, que la materia de discusión en esta Instancia se circunscribe al examen del derecho vigente, no siendo de recepción la pretensión de la querellante en orden al examen de cuestiones de hecho y prueba, extremos sobre los que -por otra parte- no se ha expedido aún el señor Juez de grado. De esta forma, los hechos definidos en el acto promotor de la acción penal, cuya subsunción en la ley penal se cuestiona, dan cuenta de la presunta simulación de compensaciones de obligaciones fiscales (ver requerimiento de instrucción a fs. 8/10). La controversia estriba, entonces, en el alcance y extensión que cabe asignársele al término legal "pago" contenido en la norma prohibitiva prevista en el art. 11 de la Ley N° 24.769, en el sentido de si el supuesto de hecho contemplado por el tipo penal en análisis comprende o no la simulación de la cancelación de obligaciones tributarias mediante compensación o, en otros términos, si compensar equivale a pagar en los términos de la ley penal precitada. A tal fin, estimo necesario explicitar el método interpretativo del texto normativo que se seguirá, en función de los parámetros constitucionales y convencionales que informan el sistema penal argentino. Es sabido que el principio de legalidad es, quizás, la primera garantía en un Estado liberal de Derecho. En nuestro Estado se encuentra consagrada en el art. 18 de la Carta Magna, la cual se integra con la reserva de ley (art. 19 de la CN), como así también con los Tratados Internacionales de Derechos Humanos de igual jerarquía. Entre ellos, la Convención Americana de Derechos Humanos, incorporado a nuestra letra constitucional, con correlato directo en su artículo noveno, establece que: "nadie puede ser condenado por acciones u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el derecho aplicable..." (Art. 75, inc. 22, de la Constitución Nacional). De esta forma, la garantía de legalidad preside la actuación de todos los órganos del Estado, en sus respectivas competencias. Sin embargo, es de resaltar que posee singular importancia y trascendencia en la limitación al ejercicio del poder punitivo estatal en el que se manifiesta, con máxima fuerza, una de las más graves e intensas funciones del Estado frente a los seres humanos, cual es, la represión (en este sentido: "Baena Ricardo y otros v. Panamá", CIDH, sent. del 2 de febrero de 2001). En definitiva, la legalidad penal sustantiva, respetuosa de las libertades individuales, se manifiesta

en normas penales claras, precisas y determinadas que permitan establecer en sus destinatarios el ámbito de prohibición sobre los que habrán de ajustar su conducta los ciudadanos. De tal suerte, el castigo criminal no debe depender de la arbitrariedad de los órganos de persecución penal ni de los tribunales de justicia, sino que debe estar fijado por el legislador legitimado, a través de una ley que haya sido decidida, escrita y publicada democráticamente, puesto que en ella la situación jurídica queda reflejada para el ciudadano del modo más claro y exacto posible, garantizando la estabilidad y asegurando la unidad e igualdad de la aplicación del Derecho mediante una redacción que va más allá del caso concreto (Jeschek-Weigend, Tratado de Derecho Penal General, pp. 136 y 137; citado por Fabián I. Balcarce en Dogmática penal y principios constitucionales, Ed. BdeF, Buenos Aires, 2014, pp. 147). En esta línea, corresponde al Juez penal, al momento de la aplicación de la ley, atenerse estrictamente a lo dispuesto por ésta y observar la mayor rigurosidad la adecuación de la conducta de la persona inculpada al tipo penal, de forma tal que no incurra en la penalización de actos no punibles en el ordenamiento jurídico (conf. *De La Cruz Flores v. Perú?*, sent. del 18 de noviembre de 2004, párr. 82). El delito, entonces, debe estar determinado por el legislador de forma clara y precisa, en términos estrictos y unívocos que fije sus elementos y permita deslindarla de comportamientos no punibles o conductas sancionadas con medidas no penales. La legislación penal económica no es ajena a estas exigencias, aun cuando se advierta en su estructura típica la existencia y proliferación de leyes penales en blanco con elementos normativos jurídicos. Ahora bien, en los tipos abiertos, la exigencia de literalidad del precepto penal a efectos de establecer el límite preciso de prohibición no se opone -sino, por el contrario, se complementa- con la necesaria e inexorable exegesis que debe efectuar el Juez, en el caso concreto, para *descubrir* el alcance y sentido de la ley penal -con sus normas de complemento-, mas no para ampliarla. Así, se ha explicitado la paradoja consistente en que *se fija como frontera infranqueable de una interpretación abierta el sentido literal de un precepto que, a su vez, solo puede ser averiguado a través de una actividad interpretativa del científico o del juez?* (Balcarce, Fabián I., ob. cit., pp. 150). Para el caso, el texto del artículo 11 de la Ley Penal Tributaria, expresamente dispone que: *¿Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el que mediante registraciones o comprobantes falsos o cualquier otro ardid o engaño, simularé el pago total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, sean obligaciones propias o de terceros?* (conf. Ley 24.769 y su modificatoria N° 26.735, B.O. 28/12/2011). De la estructura típica de este delito y para su configuración, se advierte la apelación a elementos normativos de índole jurídicos que remiten para su complemento a conceptos y valoraciones cuyo contenido habrá de encontrarse -por las razones que seguidamente se exponen-, exclusivamente en la legislación tributaria, habiendo de reconocer la autonomía calificadora que detenta el derecho tributario argentino. Resulta claro que el tipo penal, en lo que aquí interesa, reprime la simulación de pago de obligaciones tributarias; estas últimas encuentran su ámbito de regulación en la Ley Procedimiento Tributario N° 11.683 en cuyo plexo se establecen, entre otras cosas, los medios y modalidades de extinción de las obligaciones tributarias. En este orden de ideas, basta reparar en el principio general del derecho expresado en el aforismo *¿ley especial deroga ley general?* y, allí, tan solo observar lo reclamado por la propia normativa, en cuanto a que: *¿en la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen, se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica. Sólo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado?* (conf. art. 1 de la Ley 11.683; el resaltado me pertenece). Así, surge palmario que la significación del instituto del *¿pago?* debe extraerse de la ley especial que regula esta particular relación jurídica entre el Fisco y los particulares, resultando notoriamente inadecuado acudir al concepto genérico recogido de la codificación Civil y Comercial de la Nación. En la misma dirección, la CSJN ha expresado que *¿... en materia tributaria la exegesis debe efectuarse a través de una razonable y discreta interpretación de los preceptos propios del régimen impositivo y de los principios que los informan con miras a determinar la voluntad legislativa, y solo cuando tales fuentes no sean decisivas cabrá recurrir a los principios del derecho común con carácter supletorio posterior?* (CSJN, Fallos 304:203, entre otros; el resaltado me pertenece). En suma, el sistema tributario argentino ha definido sus propios institutos. Al respecto, reconocida doctrina, que en el particular hago propia, ha sostenido que *¿la autonomía del derecho tributario posibilita que las leyes tributarias al conceptualizar al hecho imponible o al apoyarse en determinadas definiciones, se aparten de los preceptos elaborados por otras normas del derecho. Puede, entonces, adoptar sus propias definiciones aun cuando éstas no sean coincidentes con las que el derecho privado ha utilizado para tipificar conductas jurídicas por él reguladas* (conf. Osvaldo H. Soler, Tratado de Derecho Tributario, 5ª edición actualizada y ampliada, T. II, pág. 633). Dicha autonomía calificadora se manifiesta con tal fuerza, al punto de que no podría conciliarse el instituto de la compensación previsto por el ordenamiento común con el tributario si se repara en que, en el primero, se establece que: *¿no son compensables: e) las deudas y créditos entre los particulares y el Estado nacional, provincial o municipal, cuando: ... i) las deudas de los particulares provienen del remate de bienes pertenecientes a la Nación, provincia o municipio; de rentas fiscales, contribuciones directas o indirectas o de otros pagos que deben efectuarse en las aduanas, como los derechos de almacenaje o*

depósito ...? (art. 930 del CCyCN; el resaltado me pertenece). Sin embargo, esta prohibición carece de efectos desde la creación del régimen procesal tributario de la Ley 11.683 que la desconoce al organizar el derecho a la compensación de las obligaciones tributarias, por su naturaleza de derecho público y su finalidad recaudatoria (conf. Navarrine - D'Alessandro, Extinción de las obligaciones tributarias, pág. 273; citado por Héctor Belisario VILLEGAS, Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario, 10ª edición, Ed. Astrea, Buenos Aires, año 2016, pág. 307). De esta forma, en la sistemática de la Ley 11.683 (T.O. por decreto 821/98), en del Capítulo IV denominado "Del Pago", se prevén sus dos modalidades específicas: el "pago propiamente dicho o por depósito" y el "pago por compensación" (conf. art. 23 y 28, respectivamente). Asimismo, se arriba a idéntica conclusión al observar el tratamiento conjunto de las acreditaciones o devoluciones de ambas modalidades, empleado en el artículo 29 ibídem, en cuanto reza que: "Como consecuencia de la compensación prevista en el artículo anterior o cuando compruebe la existencia de pagos o ingresos en exceso, podrá la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS (...) proceder a la devolución de lo pagado de más, en forma simple y rápida, a cargo de las cuentas recaudadoras" (el resaltado me pertenece). En definitiva, la diferencia reside en el hecho de que en la Ley de Procedimiento Fiscal dichos institutos fueron legislados como especies de un mismo género, siendo éste "el pago". En otras palabras, la compensación de obligaciones tributarias constituye una especie del género pago y, en consecuencia, se encuentra incluida en el catálogo delictivo antes referido. La interpretación que se sigue es coherente con posición que, recientemente, adoptó la Sala IV de la Cámara Federal de Casación Penal al decir que la "compensación" se encuentra contenida en los supuestos de hecho previstos en la norma del art. 11 de la Ley 24.769, distinguiendo entre las hipótesis que consisten en la articulación de maniobras tendientes a tergiversar el cálculo de la base imponible de los tributos, de la etapa posterior de la simulación del pago de obligaciones tributarias determinadas, exigibles y liquidas. Así, sostuvo el máximo tribunal penal de la nación que "el delito descrito en la norma penal a estudio [art. 11 de la Ley 24.769] consiste en simular el pago de determinadas obligaciones. Al igual que en el caso de otros conceptos de los cuales se sirve la Ley Penal Tributaria para describir la conducta prohibida, el pago constituye un elemento normativo cuya significación jurídica se define por la legislación tributaria. En efecto, si bien este elemento encuentra definición en el Código Civil y Comercial de la Nación (art. 865), similar a la que establecía el código civil anterior (art. 725), es legítimo que las normas tributarias creen conceptos e instituciones propias, o que el derecho tributario adopte conceptos e instituciones del derecho privado y les dé una acepción diferente de la que tienen en sus ramas de origen (cfr. Héctor Belisario Villegas, "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario", editorial Astrea, 9ª edición actualizada y ampliada -2ª reimpresión, C.A.B.A., año 2009, pág. 222 y ss.). Es en ese marco que la Ley de Procedimiento Fiscal (Ley 11.683, T.O. por decreto 821/98) prevé en su Capítulo IV, denominado "Del Pago", dos modalidades: el pago propiamente dicho (art. 23) y la compensación (art. 28)" (del voto del Dr. Mariano H. Borinsky en autos: "SZCZECH, Néstor Iván y otros s/recurso de casación" (Registro N° 2411/15.4, Expte. FPA 12012962/2012/3/CFC1), 22.12.2015). Es del caso mencionar, finalmente, que este criterio ha sido sostenido por el suscripto en anteriores intervenciones, tal como puede consultarse en autos "MARINELLI" en el que hube de pronunciarme en favor de la confirmación del procesamiento dispuesto por la presunta comisión del delito de simulación dolosa de pago, en función de la cancelación de retenciones practicadas mediante compensación con saldos de libre disponibilidad improcedentes ("Marinelli, Diego Manuel -Agropecuaria La Promisión S.A.- infracción Ley 24.769" (Expte. 25-M-06), L°268 F°81, dictado con fecha 29 de Junio de 2007). Por las razones expuestas, propicio la revocación de la resolución dictada con fecha 8 de Agosto de 2016 por el Juzgado Federal N° 1 de Córdoba, en cuanto dispuso el sobreseimiento del imputado Marcelo Fabián Cuevas (DNI N° ...) en orden al delito de Simulación Dolosa de Pago (art. 11 de la Ley 24.769) por el que fuera imputado -diecisiete hechos-, en los términos previstos por el art. 336 inc. 3° del CPPN, debiendo proseguir la causa según su estado. Asimismo y en orden a las manifestaciones vertidas por la defensa técnica del imputado Cuevas ante esta Alzada, estimo conveniente recomendar al magistrado interviniente que, en pos de garantizar el pleno ejercicio del derecho de defensa y el avance del debido proceso legal, provea la producción de prueba de utilidad a fin de evacuar las citas formuladas por el encartado en ocasión de ejercer su defensa material y que resulten pertinentes en aras a reconstruir los hechos pretéritos objeto del proceso y sus circunstancias relevantes, en función de la responsabilidad penal que de ello pueda derivarse para el inculpado (conf. art. 193 del CPPN). Sin costas (conf. art. 530 y 531 del CPPN). El señor Juez de Cámara Dr. Eduardo Ávalos, dijo: En orden a las cuestiones planteadas y por las razones dadas, comparto la solución propiciada por el señor Juez de Cámara preopinante, Dr. Ignacio María Vélez Funes, pronunciándome en igual sentido. Así voto. Por todo ello; SE RESUELVE: I.- REVOCAR la resolución dictada con fecha 8 de Agosto de 2016 por el Juzgado Federal N° 1 de Córdoba en cuanto dispuso el sobreseimiento del imputado Marcelo Fabián Cuevas (DNI N° ...) en orden al delito de Simulación Dolosa de Pago (art. 11 de la Ley 24.769) por el que fuera imputado -diecisiete hechos-, en los términos previstos por el art. 336 inc. 3° del CPPN, debiendo proseguir la causa según su estado. II.- RECOMENDAR al señor Juez Federal interviniente que, previo a clausurar la Instrucción, proceda a evacuar las citas formuladas por el imputado en su defensa en la indagatoria, en cuanto por derecho corresponda a mérito de lo dispuesto por el art.

199 del CPPN. III.- Sin costas (arts. 530 y 531 del CPPN). IV.- Regístrese y hágase saber. Cumplido, publíquese y bajen.  
IGNACIO MARÍA VÉLEZ FUNES Juez de Cámara EDUARDO ÁVALOS Juez de Cámara CAROLINA PRADO  
Secretaria de Cámara 017051E