

## Evasión Del Impuesto A Las Ganancias Desestimación De La Denuncia Por Inexistencia De Delito Deducción

### JURISPRUDENCIA

Evasión del impuesto a las ganancias. Desestimación de la denuncia

por inexistencia de delito. Deducción Se confirma la resolución que desestimó parcialmente la denuncia por inexistencia de delito en orden a la supuesta evasión del impuesto a las ganancias. Buenos Aires, 5 de diciembre de 2016 VISTOS: El recurso de apelación interpuesto a fs. 976/978 de los autos principales por la representante de la A.F.I.P.-D.G.I. (fs. 56/58 de este incidente) contra el punto dispositivo I de la resolución de fs. 961/966 vta. del mismo legajo (fs. 49/54 vta. de este incidente), por el cual el juzgado a quo dispuso: ?I. DESESTIMAR PARCIALMENTE LA DENUNCIA de fs. 7/14, por inexistencia de delito (art. 180 último párrafo, del C.P.P.N.), en orden a la supuesta evasión del Impuesto a las Ganancias del año 2008 de la empresa TORNEOS Y COMPETENCIAS S.A.? (la transcripción es copia textual del original). Las presentaciones de fs. 79/82 vta., 83 y 84/92 vta., por las cuales la representante de la A.F.I.P.-D.G.I., la defensa de TORNEOS Y COMPETENCIAS S.A. y la defensa de A.B., respectivamente, informaron por escrito en la oportunidad prevista por el art. 454 del C.P.P.N. Y CONSIDERANDO: El señor juez de cámara Dr. Roberto Enrique HORNOS expresó: 1°) Que, el suscripto ha expresado, fundamentado y estimado de aplicación en esta misma causa (confr. fs. 39/48 de este incidente), el criterio relativo a la pertinencia de declarar concedido erróneamente un recurso de apelación en las circunstancias de hecho que se verificaban en estas actuaciones en oportunidad de una anterior intervención de esta Sala, temperamento que habría conducido a que quedara firme el auto que desestimó inicialmente la denuncia por imposibilidad de proceder. Sin embargo, por el voto mayoritario de quienes integraban en aquel momento esta Sala ?B?, por la resolución del Reg. N° CPE 554/2015/1/CA1, 30/12/15, Reg. Interno N° 640/15, cuya copia obra a fs. 39/48 de este incidente, se estableció la posibilidad de dar inicio a la investigación con relación al hecho supuesto de evasión del Impuesto a las Ganancias a cuyo pago TORNEOS Y COMPETENCIAS S.A. habría estado obligada por el ejercicio fiscal 2008 no obstante que por el dictamen del representante del Ministerio Público Fiscal interviniente, cuya copia obra a fs. 15/21 vta. de este legajo, al momento de contestar la vista que se le confiriera en los términos del art. 180 del C.P.P.N., se postulara la desestimación de la denuncia con relación a aquel hecho, por considerar los integrantes de esta Sala que suscribieron aquella resolución, que es suficiente el impulso exclusivo de quien invoca derecho a querellar en la causa a los efectos de dar un inicio válido a la investigación jurisdiccional. 2°) Que, habiéndose dispuesto en la instancia anterior un nuevo auto de desestimación de la denuncia, esta vez por inexistencia de delito, los señores jueces de cámara que en aquella ocasión conformaron la mayoría decisoria disienten con respecto a si la resolución que toca ahora revisar a este tribunal de alzada debe ser confirmada o debe ser revocada. 3°) Que, si bien en un caso anterior que guarda analogía con el que se presenta en estos actuados estimé configurada una situación limitante de las posibilidades de pronunciamiento por parte del suscripto (confr. el voto del suscripto en la resolución del Reg. N° 132/13 de esta Sala ?B?), a partir del pronunciamiento del Reg. N° CPE 1421/2012/CA1, 7/7/15, del Reg. Interno N° 293/15 de este Tribunal, advertí el desacierto de aquel enfoque, y en consecuencia modifiqué el mismo sobre la base de la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación con arreglo a la cual la autoridad de los precedentes debe ceder ante la comprobación de la inconveniencia del mantenimiento del criterio anterior -Fallos 183:409- (confr. asimismo Reg. CPE 919/2013/CA2, 30/12/2015, Reg. Interno N° 635/2015 y Reg. CPE 554/2015/5/CA3, 29/11/2016, Reg. Interno N° 728/2016, de esta Sala ?B?). 4°) Que, en efecto, al emitir postura en estas actuaciones con relación a una resolución desestimatoria distinta de la que nos convoca en la actualidad, quien suscribe el presente se pronunció sobre la procedencia de declarar erróneamente concedido el recurso de apelación habilitante, situación que impidió el ingreso del firmante en el análisis puntual relativo a la procedencia o la improcedencia en el caso de una resolución desestimante de la denuncia recibida. 5°) Que, en esta oportunidad la resolución a revisar es otra, y el dictado de la misma fue habilitado por la decisión mayoritaria mencionada anteriormente, lo que lleva a que, en principio, no corresponda insistir en este caso en la postura relativa a la improcedencia de la concesión del recurso, más allá del criterio que se puede tener al respecto, pero que en manera alguna veda la posibilidad de que el suscripto se exprese sobre si procede, o no, abrir la etapa instructoria conforme al criterio que jurídicamente se tiene sobre esta cuestión, con relación a la cual no medió un pronunciamiento resolutorio anterior por parte de quien emite este voto. En efecto, mediando una resolución desestimatoria fundada en motivos diferentes que los expresados por aquélla que motivara la anterior intervención de esta Sala, se abren en plenitud las posibilidades de un pronunciamiento en relación a la misma, y carecería de congruencia que, apreciándose viciado el inicio de una instrucción sumarial por no mediar la presencia de alguno de los actos habilitantes de la misma, debiera tener que emitirse postura asumiendo el sentido y las consecuencias de una decisión que contradiga los efectos limitantes del principio del ?ne procedat iudex ex officio?, que procura

garantizar una posición de imparcialidad del juzgador en el proceso penal. 6°) Que, el suscripto se ha expresado en oportunidades reiteradas sobre la imposibilidad jurisdiccional de iniciar válidamente la etapa instructoria sin mediar una prevención o información policial, o un requerimiento fiscal en aquel sentido, pues de lo contrario se vulneraría la prohibición legal que veda al órgano jurisdiccional proceder de oficio (confr. el voto del suscripto en los Regs. Nos. 560/06, 681/07, 275/08, 374/11, 510/12, 170/13, 244/13, 429/13, 38/14 y 123/15, entre muchos otros, de esta Sala ?B?), de modo que mal podría emitir un criterio diferente en esta oportunidad para resolver una cuestión sobre la que no se pronunció concretamente en la causa. 7°) Que, por cuanto se ha expresado, con remisión, por razones de brevedad, a lo expresado por los considerandos 4° a 22° del voto del suscripto en la resolución cuya copia obra a fs. 39/48 (Reg. CPE 554/2015/1/CA1, 30/12/15, Reg. Interno N° 640/15 de esta Sala ?B?), como a lo expresado sobre la cuestión por las resoluciones referidas por el considerando anterior, estimo acorde a derecho la resolución dictada en la instancia previa, por los motivos expresados por el presente, y propongo, consecuentemente, la confirmación de la misma. El señor juez de cámara Dr. Nicanor Miguel Pedro REPETTO expresó: 1°) Que, lo resuelto por el juzgado ?a quo? se funda en que uno de los hechos denunciados por la A.F.I.P.-D.G.I., consistente en la evasión supuesta del Impuesto a las Ganancias a cuyo pago TORNEOS Y COMPETENCIAS S.A. habría estado obligada por el ejercicio fiscal 2008, no constituye delito en tanto no puede sostenerse que hubiera mediado algún ardid o engaño. Concretamente, por la resolución recurrida, se expresó: ?...la cuestión de si los gastos específicos cuya deducción fue impugnada por parte del organismo recaudador se tratan de gastos deducibles o no en el Impuesto a las Ganancias constituye una cuestión sujeta a diferentes interpretaciones posibles, aun cuando alguna de aquéllas (que podría ser inclusive la del Fisco) pudiese considerarse con mayor sustento jurídico. En ese contexto, la exégesis efectuada por la contribuyente sobre la base de los argumentos que invocó no resulta irrazonable sino que únicamente evidencia una diferencia de criterio con aquél en el cual el organismo fiscal basó su impugnación; por lo que, más allá del acierto o del error con el que pudo haberse conducido la contribuyente para efectuar la liquidación tributaria del Impuesto a las Ganancias por el ejercicio fiscal 2008 y sin perjuicio de lo que en definitiva corresponda resolver en el ámbito correspondiente en punto a la determinación de una deuda tributaria y a la eventual exigibilidad del respectivo tributo (cuestiones respecto a las cuales este tribunal carece de jurisdicción), no se verifica en el caso la realización de alguna de las maniobras ardidosas o engañosas que requiere el delito de evasión tributaria para su configuración...? (confr. fs. 51 vta.; la transcripción es copia textual). 2°) Que, por el recurso de apelación de fs. 56/58 los representantes de la querrela (A.F.I.P.-D.G.I.) postularon la revocación de la resolución recurrida, por considerar que: ?...los argumentos ensayados por el Juzgado, en función de los cuales no constituye hecho delictivo alguno la materia fáctica en discusión, adolecen de consistencia, devienen irrazonables y claramente prematuros...?, y que: ?...las sólidas, específicas y fundadas razones que expuso la AFIP para aseverar, a través de la Determinación de Oficio agregada -O.I. N° 418555, Período Fiscal 2.008, Impuesto a las Ganancias, Torneos y Competencias S.A., del 18/12/2015- la necesidad de imponerle a la contribuyente la obligación de ingresar en concepto de Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2.008, la suma de \$ 402.482,87...? (confr. fs. 57, párrafos segundo y sexto) ameritan el inicio de la instrucción para investigar el delito de evasión de aquel impuesto denunciado. 3°) Que, el castigo con penas privativas de la libertad está reservado para comportamientos ardidosos que sean susceptibles de inducir a error al encargado de la recaudación y no cuando, como en este caso, el organismo de recaudación impugnó el impuesto liquidado y determinó la deuda a partir de la información aportada por el contribuyente (confr. Regs. Nos. 747/10, 598/11, 58/12, 74/13, 195/13 y 264/15 de la Sala ?A?, y Reg. N° 132/13 de esta Sala ?B?). 4°) Que, en el caso no se encuentra en discusión la existencia del gasto computado por TORNEOS Y COMPETENCIAS S.A. para el cálculo del Impuesto a las Ganancias del período 2008 relacionado con los servicios prestados por CREDIT SUISSE SECURITES (USA) LLC, sino que se discute la pertinencia o la impertinencia, en función de lo establecido por los arts. 17 y 80, párrafo primero, de la ley de Impuesto a las ganancias, de la deducción de aquel gasto en la liquidación de aquel impuesto. Es decir, se discute si aquel gasto era o no era necesario ?...para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto...?. 5°) Que, aún cuando la deducción computada sea incorrecta la declaración no puede ser considerada engañosa, pues por la misma se pusieron de manifiesto los hechos generadores de la tributación y la circunstancia de que la contribuyente no goce de una determinada prerrogativa no impidió al organismo de recaudación el cálculo de la deuda tributaria con los datos que surgían de la misma. 6°) Que, sin perjuicio de que la contribuyente se encuentre obligada en la forma determinada por el fisco, no puede entenderse configurado el delito previsto por el art. 1 de la Ley Penal Tributaria, en tanto no ha existido una maniobra apta para hacer incurrir en error al organismo recaudador (confr. en el mismo sentido Regs. Nos. 405/04 y 108/13 de la Sala ?A? y Reg. CPE 1421/2012/CA1, 7/7/2015, Reg. Interno N° 293/15 de la Sala ?B?). Por consiguiente, la resolución recurrida se ajusta a derecho y debe ser confirmada. El señor juez de cámara Dr. Marcos Arnoldo GRABIVKER expresó: 1°) Que, conforme a lo establecido por este Tribunal en numerosas oportunidades, en un sistema en el cual la autodeterminación tributaria es el principio general, la confección y la presentación de declaraciones juradas por las cuales se declararon deducciones improcedentes, como en este caso, podría constituir, en principio, un

ardid idóneo a fin de engañar al organismo recaudador, por ocultar la realidad comercial y una fracción significativa de la obligación tributaria (confr., en sentido similar, Regs. Nos. 74/04, 407/05, 36/06, 561/08 y 116/12, de esta Sala ?B?). En el caso, la contribuyente TORNEOS Y COMPETENCIAS S.A. habría presentado la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias correspondiente al ejercicio fiscal 2008, consignando por aquélla un gasto impropio en concepto de servicios de asesoramiento prestados por CREDIT SUISSE SECURITES (USA) LLC, por no ser deducible aquel gasto de acuerdo con los lineamientos claros establecidos por los arts. 17 y 80, párrafo primero, de la ley de Impuesto a las Ganancias, en cuanto a que sólo son deducibles los gastos "...efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto...", y no los que se relacionan con la incorporación de un socio. En consecuencia, en el caso, se evidenciaría la presentación de una declaración jurada supuestamente engañosa tendiente a ocultar la magnitud real del tributo a favor del fisco nacional. 2º) Que, en efecto, por el tipo penal previsto por el art. 1 del Régimen Penal Tributario no se requiere que el ardid desarrollado por el sujeto activo sea de una idoneidad tal que haya producido efectivamente un error en el organismo recaudador, sino que "...debe entenderse al ardid o al engaño como una cualidad de la acción; esto es, en cuanto resulta una acción ardidosa o engañosa, toda vez que resulta exteriorización de una falsedad, sin importar que se trate de una astuta y compleja realización o de una sencilla mentira de fácil revelación..." (Alejandro CATANIA, ?Régimen Penal Tributario. Estudio sobre la ley 24.769?, Editores del Puerto, 2007, pág. 71).

En efecto, para considerar que se ha constituido aquella acción típica no se exige que la conducta de evasión llevada a cabo por el sujeto activo sea exitosa en el sentido en que aquélla no pueda ser detectada por el órgano recaudador, pues de lo contrario se desvirtuaría el fin del procedimiento de fiscalización (confr. Regs. Nos. 361/07 y 775/13, entre otros, de esta Sala ?B?). 3º) Que, por lo demás, por la circunstancia consistente en que la A.F.I.P.-D.G.I. haya podido efectuar el ajuste en la liquidación del Impuesto a las Ganancias correspondiente a TORNEOS Y COMPETENCIAS S.A. por el ejercicio fiscal 2008, no se impide estimar la existencia posible del delito presunto de que se trata, pues la determinación mencionada habría tenido lugar con posterioridad a la consumación del hecho supuesto investigado (confr. Regs. Nos. 551/10, 568/11 y 804/11, de esta Sala ?B?). Por consiguiente, la resolución recurrida no se ajusta a derecho y debe ser revocada. Por ello, por mayoría, SE RESUELVE: I. CONFIRMAR la resolución recurrida. II. CON COSTAS (arts. 530, 531 y ccs. del C.P.P.N.). Regístrese, notifíquese, oportunamente comuníquese de conformidad con lo dispuesto por la resolución N° 96/2013 de superintendencia de esta Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico y devuélvase. Fecha de firma: 05/12/2016 Firmado por: MARCOS ARNOLDO GRABIVKER, JUEZ DE CAMARA Firmado por: ROBERTO ENRIQUE HORNOS, JUEZ DE CAMARA Firmado por: NICANOR MIGUEL PEDRO REPETTO, JUEZ DE CAMARA Firmado (ante mi) por: MARCELA BASSO CRAIG, SECRETARIO DE CAMARA 017524E