

Evasión Fiscal Impuesto A Las Ganancias Pago De Facturas Apócrifas Procesamiento

JURISPRUDENCIA

Evasión fiscal. Impuesto a las ganancias. Pago de facturas apócrifas.

Procesamiento Se confirma el procesamiento del encartado en orden al delito de evasión fiscal respecto del impuesto a las ganancias, pues en su carácter de presidente de la sociedad habría participado directamente en la maniobra imputada mediante la firma de gran parte de los cheques con los cuales se habrían simulado los pagos de las ventas documentadas con las facturas presuntamente apócrifas de dos empresas, cuya falsedad no pudo haber sido desconocida por el nombrado.

Buenos Aires, 13 de julio de 2018. VISTOS: El recurso de apelación interpuesto por la defensa de N.L.P. a fs. 365/370 de los autos principales (fs. 22/27 de este incidente) contra los puntos resolutive I, II y III de la resolución de fs. 342/361, también de los autos principales (fs. 1/20 de este incidente), por los cuales el juzgado de la instancia anterior dictó el auto de procesamiento respecto del nombrado, ordenó trabar un embargo sobre los bienes de aquél hasta alcanzar la suma de \$ 30.000.000, dispuso la prohibición de salida del país del nombrado y ordenó la comparecencia de aquél al juzgado una vez al mes en los términos del art. 310 del C.P.P.N. Los memoriales de fs. 37/39 vta. y 40/47 vta. de este incidente, por los cuales la representación de la querrela (A.F.I.P.-D.G.I.) y la defensa de N.L.P., respectivamente, informaron por escrito en sustitución de la audiencia señalada a los fines del artículo 454 del C.P.P.N. Y CONSIDERANDO: 1º) Que, por los puntos resolutive I y II de la resolución recurrida, el juzgado de la instancia anterior dictó el auto de procesamiento de N.L.P. y dispuso trabar un embargo sobre los bienes de aquél, por considerar que existen elementos de prueba suficientes que permitirían acreditar, ¿prima facie?, que el nombrado habría sido el responsable de la dirección y la administración de GERMAIZ S.A. en el período comprendido entre los años 2006 y 2009 y que en aquel carácter habría tomado parte en la ejecución de los hechos que dieron lugar a la evasión de las sumas de \$ 2.574.667,85 y \$ 5.303.886,26 a cuyo pago aquella sociedad habría estado obligada por el Impuesto a las Ganancias por los ejercicios fiscales 2007 y 2008, mediante la presentación de declaraciones juradas presuntamente engañosas de aquel impuesto por aquellos períodos, en las cuales se habrían deducido gastos supuestamente improcedentes documentados con facturas presuntamente apócrifas de GRUPO CAMPOS VERDES S.A. y de AGROPECUARIA EL RANQUEL S.A. Asimismo, la resolución impugnada se fundó en la estimación de que el nombrado habría sido el responsable de la omisión de declarar oportunamente al fisco nacional (confr. art. 55 del decreto N° 1.344/98 y R.G. A.F.I.P. N° 893/2000) supuestas erogaciones carentes de respaldo documental válido, acaecidas en el transcurso de los años 2007 y 2008 (entre el 19/7/2007 y el 17/10/08), las cuales se habrían pretendido respaldar contablemente con facturas presuntamente falsas de GRUPO CAMPOS VERDES S.A. y de AGROPECUARIA EL RANQUEL S.A., lo cual habría permitido la evasión de las sumas de \$ 2.874.568,76 y \$ 6.117.270,51, a cuyo pago GERMAIZ S.A. habría estado obligada por Impuesto a las Salidas No Documentadas por los ejercicios fiscales 2007 y 2008. Aquellos hechos fueron calificados con el art. 2, inciso ?a? de la ley 24.769 (B.O. 15/1/97), con la redacción anterior a la reforma introducida por la ley 26.735 (B.O. 28/12/2011) y a la sustitución de aquel régimen por el establecido por el art. 279 de la ley 27.430 (B.O. 29/12/2017), por ser la norma que se encontraba vigente al momento de los hechos y por considerar que las redacciones posteriores introducidas por las leyes 26.735 y 27.430 no son más benignas en el caso porque aquéllas introducen una circunstancia agravante por la utilización de facturas apócrifas (art. 2, inciso ?d?, de la ley 24.769, con la redacción introducida por la ley 26.735 y art. 2, inciso ?d? del Régimen Penal Tributario establecido por el art. 279 de la ley 27.430) y, en el caso, las evasiones supuestas imputadas se habrían llevado a cabo mediante la utilización total de facturas presumiblemente falsas. 2º) Que, por el recurso de apelación de fs. 365/370 de los autos principales (fs. 22/27 de este incidente), la defensa de N.L.P. se agravió de lo dispuesto por el punto I de la parte resolutive del pronunciamiento de fs. 342/361 del legajo principal, por discrepar con la valoración de los elementos probatorios efectuada por el juzgado de la instancia anterior y con las estimaciones provisorias que se efectuaron a partir de aquella valoración, acerca de la existencia de los delitos que se tuvieron por acreditados por aquella resolución, por considerar que las operaciones comerciales contabilizadas por GERMAIZ S.A. en los balances impositivos de los ejercicios fiscales 2007 y 2008, documentadas con las facturas de GRUPO CAMPOS VERDES S.A. y de AGROPECUARIA EL RANQUEL S.A. son veraces y, por lo tanto, los gastos computados en las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias correspondientes a aquellos períodos son reales y las facturas son válidas. Asimismo, se agravió de la calificación provisorias que se otorgó a los hechos, por considerar que no corresponde aplicar la circunstancia agravante del art. 2, inciso ?a?, de la ley 24.769, porque corresponde aplicar retroactivamente el Régimen Penal Tributario establecido por el art. 279 de la ley 27.430, por ser más benigno, debido a que por el art. 2, inciso ?a?, del nuevo régimen se aumentó el monto establecido para la agravación del delito de evasión a \$ 15.000.000 y ninguno de los hechos

investigados alcanza aquel monto y que no resulta aplicable tampoco la circunstancia agravante establecida por el inciso 2º del art. 2 del régimen nuevo porque aquella agravante sólo es aplicable para los casos de facturas materialmente falsas, lo cual no se verifica en el caso. Por otro lado, se agravó del monto del embargo fijado por resultar exorbitante y excesivo, y de la prohibición de salida del país que se dispuso respecto de N.L.P. porque la conducta procesal del nombrado?...no condice con esta limitación a su libertad...?.

3º) Que, no existe controversia alguna en cuanto a la circunstancia que se tuvo por acreditada por la resolución recurrida relativa a la contabilización de facturas comerciales de GRUPO CAMPOS VERDES S.A. y de AGROPECUARIA EL RANQUEL S.A. en los balances impositivos de GERMAIZ S.A. correspondientes a los ejercicios fiscales 2007 y 2008 de aquella sociedad (que van del 1º de noviembre de 2006 al 31 de octubre de 2007 y del 1º de noviembre de 2007 al 31 de octubre de 2008, respectivamente). Sin perjuicio de lo establecido precedentemente, se advierte que aquella circunstancia, en principio, se encontraría debidamente acreditada en autos con la documentación obrante en los expedientes administrativos correspondientes a las Órdenes de Intervención Nos. 755.538, 813.248 y 617.974, en especial, las copias de los cheques con los cuales se cancelaron las facturas impugnadas por la A.F.I.P.-D.G.I. que se encuentran agregados en los cuerpos denominados "CIRCULARIZACIÓN ENTIDADES BANCARIAS" correspondientes a las Órdenes de Intervención mencionadas.

4º) Que, por tenerse en cuenta que mediante las facturas impugnadas por la resolución recurrida se habrían documentado ventas supuestas de granos de soja, de aceite crudo de soja y de aceite crudo de girasol por parte de GRUPO CAMPOS VERDES S.A. y de AGROPECUARIA EL RANQUEL S.A. a GERMAIZ S.A., y que de acuerdo con las tareas desarrolladas por el organismo de recaudación que se detallaron por los considerandos 17º a 27º de la resolución recurrida, se evidenciaría, como denominador común, la falta de localización de las sociedades supuestamente vendedoras en los domicilios fiscales, sociales y comerciales registrados por las mismas, el desconocimiento de algunos de los ocupantes actuales de aquellos domicilios sobre el funcionamiento de aquellas sociedades en los mismos, la carencia de personal registrado en relación de dependencia de las mismas en el momento en que se registraron las ventas a GERMAIZ S.A., la carencia de bienes muebles e inmuebles registrables de aquellas sociedades, la falta de predios rurales para el desarrollo de la actividad agrícola, la falta de presentación, en algunos períodos, de declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias y la presentación respecto de otros períodos sin saldo a ingresar o con saldo a favor, sumado a que no se pudo ubicar a los accionistas y a la mayoría de las autoridades de las mismas y a que los que se lograron hallar manifestaron desconocer a aquellas sociedades (como es el caso del director suplente de GRUPO CAMPOS VERDES S.A., R.J.G. y del presidente y del contador de AGROPECUARIA EL RANQUEL S.A., C.G.G. y H.G., y de dos apoderados de aquella sociedad, V.C.B. y D.E.A.), se advierte que la estimación efectuada por el juzgado de la instancia anterior, por los considerandos 28º y 29º de la resolución apelada, respecto de la presunta falsedad de las facturas emitidas en nombre de aquellas sociedades, por la falta de capacidad de las mismas para llevar a cabo alguna actividad, y la improcedencia de la contabilización de aquellas facturas en los balances impositivos de GERMAIZ S.A. para el cálculo del Impuesto a las Ganancias de los períodos 2007 y 2008 resulta razonable.

5º) Que, en efecto, la falta de capacidad de GRUPO CAMPOS VERDES S.A. y AGROPECUARIA EL RANQUEL S.A. para desarrollar alguna actividad no se deduce solamente de la inexistencia de aquellas sociedades en los domicilios fiscales y alternativos que se registran en la A.F.I.P.-D.G.I. y de la falta de localización de las autoridades de las mismas, como el apelante invocó, sino de todas las circunstancias reseñadas por el considerando anterior, las cuales fueron detalladas pormenorizadamente por la resolución recurrida.

En este sentido, resulta elocuente lo declarado por R.J.G. ante la A.F.I.P.-D.G.I., quien figuraba como director suplente de GRUPO CAMPOS VERDES S.A., en cuanto a que "...no conoce a la empresa AGROPECUARIA CAMPOS VERDES S.A., como así tampoco a la misma empresa que con posterioridad cambió su denominación por la de GRUPO CAMPOS VERDES S.A...?", que "...nunca formó parte de sociedad alguna...?", y que "...se encontraba jubilado de su actividad de empleado bancario, agregando que realizaba actividades eventuales 'changas' para aquellas personas que se lo solicitaban, a fin de mejorar sus ingresos..." (confr. fs. 51 del cuerpo principal de la O.I. N° 755.538). También contribuye a aquella conclusión la circunstancia que todos los cheques con los que se cancelaron las facturas de aquella sociedad, excepto uno, fueron endosados por supuestos apoderados a favor de terceros.

Por otro lado, con relación a la conclusión relativa a que AGROPECUARIA EL RANQUEL S.A. habría sido una sociedad ficticia sin actividad real, resulta demostrativo lo declarado por C.G.G. ante la A.F.I.P.-D.G.I., quien figuraba como presidente y accionista de la misma, en cuanto a que no tiene ni ha tenido vinculación alguna con aquella sociedad, que las firmas insertas en los documentos que se le exhibieron no le corresponden, y que durante los años 2005 y 2006 se dedicaba a hacer changas relacionadas con el reparto de pan, así como lo manifestado ante aquel organismo por el supuesto contador de aquella sociedad, H.G. y por los apoderados de la misma, V.C.B. y D.E.A., quienes negaron conocer a aquella sociedad y a sus integrantes (confr. las resoluciones administrativas Nos. 120/2014 y 121/2014 obrantes a fs. 692/741 y 742/796 del cuerpo principal de la O.I. N° 755.538).

6º) Que, por otra parte, tampoco existe controversia alguna en cuanto a la circunstancia que se tuvo por acreditada por la resolución recurrida relativa a la existencia de salidas de fondos correspondientes a GERMAIZ S.A. en el transcurso de los meses de julio, agosto,

septiembre y octubre de 2007 (ejercicio 2007 de GERMAIZ S.A.) y de los meses de noviembre y diciembre de 2007 y enero a octubre de 2008 (ejercicio fiscal 2008 de aquella contribuyente) por montos equivalentes a los documentados por las facturas comerciales supuestamente falsas emitidas a nombre de GRUPO CAMPOS VERDES S.A. y de AGROPECUARIA EL RANQUEL S.A. En efecto, aquellas salidas de fondos se encontrarían acreditadas ?prima facie? mediante las copias de los cheques librados por GERMAIZ S.A. contra las cuentas corrientes N° ..., del Banco Finansur, N°..., del Banco Saenz, N° ... del Banco Francés, y N°....del Banco Santander Río, agregados en los cuerpos denominados ?CIRCULARIZACIÓN ENTIDADES BANCARIAS? correspondientes a las Órdenes de Intervención Nos. 813.248, 755.538 y 617.974. Por consiguiente, por tenerse en cuenta que por lo expresado por el considerando anterior, las facturas por las cuales se documentaron aquellas salidas de fondos serían falsas, la estimación referente a la existencia de erogaciones carentes de respaldo documental válido en el transcurso de los períodos fiscales 2007 y 2008 de la contribuyente GERMAIZ S.A. y a la falta de declaración de las mismas y del ingreso del Impuesto a las Salidas No Documentadas que se establece por el art. 37 de la ley de Impuesto a las Ganancias N° 20.628 también es razonable (confr. Fallos 323:3376 y 326:2987 y Reg. N° 752/09 de esta Sala ?B?). 7°) Que, en este sentido, por el pronunciamiento de Fallos 326:2987, el más Alto Tribunal estableció: ?...los hechos probados en la causa llevan a coincidir con el criterio del organismo recaudador en cuanto a que los pagos efectuados a... carecen de documentación respaldatoria válida, ya que los instrumentos respectivos no son aptos para determinar cuál fue la contraprestación que la empresa actora recibió por ellos ni para individualizar al verdadero beneficiario de las erogaciones, más allá de quienes nominalmente recibieron los fondos. En efecto, al haberse realizado actos y emitido documentación carente de sinceridad, se ignora cuál ha sido la operación económica realmente realizada por..., y quiénes y en qué proporción han obtenido beneficios económicos pecuniarios de ella. 18°) Que en tales circunstancias resulta aplicable lo dispuesto por el art. 37 de la Ley del Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1986 y sus modif.), ya que debe interpretarse que una salida de dinero carece de documentación -a los fines de esa norma- tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto en que si bien lo hay, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar -al tratarse de actos carentes de sinceridad- a su verdadero beneficiario ...? (la transcripción es copia textual del original; el resaltado es de la presente). 8°) Que, la estimación relativa a la reunión de elementos suficientes para considerar acreditada la participación culpable de N.L.P. en los hechos por los cuales se dictó el auto de procesamiento de aquél también resulta ajustada a derecho y a las constancias de la causa. En efecto, conforme se estableció por los considerandos 35° a 39° de la resolución recurrida, se encontraría acreditado que el nombrado habría sido presidente de GERMAIZ S.A. en el transcurso de los años 2006 a 2009 (confr. fs. 82/106 de los autos principales), y aquél habría participado directamente en la maniobra imputada mediante la firma de gran parte de los cheques con los cuales se habrían simulado los pagos de las ventas documentadas con las facturas presuntamente apócrifas de GRUPO CAMPOS VERDES S.A. y de AGROPECUARIA EL RANQUEL S.A. (confr. las copias de los cheques emitidos por GERMAIZ S.A. obrantes en los cuerpos denominados ?CIRCULARIZACIÓN ENTIDADES BANCARIAS? correspondientes a las Órdenes de Intervención Nos. 813.248, 755.538 y 617.974). Por consiguiente, la falsedad de las facturas emitidas a nombre de GRUPO CAMPOS VERDES S.A. y de AGROPECUARIA EL RANQUEL S.A. registradas en los balances fiscales de GERMAIZ S.A. correspondientes a los ejercicios 2007 y 2008 no pudo haber sido desconocida por el nombrado, pues el altísimo impacto económico que las salidas de los fondos por un total de \$ 25.690.969,12 en aquellos períodos (confr. el detalle de pagos obrante a fs. 29 vta./31 de los autos principales), que fueron contabilizados con aquellas facturas falsas no pudo haber pasado desapercibido al responsable de la administración de GERMAIZ S.A. en aquel momento. 9°) Que, con relación al cuestionamiento efectuado por la defensa de N.L.P. respecto de la calificación legal que por la resolución recurrida se otorgó a los hechos imputados por no haber aplicado retroactivamente el Régimen Penal Tributario establecido por el art. 279 de la ley 27.430, por el cual se aumentó el monto dispuesto como condición objetiva de punibilidad para la evasión agravada a \$ 15.000.000 por ser más benigno en el caso concreto, por numerosos pronunciamientos anteriores de ambas salas de este Tribunal, se ha establecido que en los casos como el ?sub examine?, en los cuales la eventual modificación de la calificación legal de los hechos establecida por un auto de procesamiento no tiene incidencia concreta en otros aspectos de la situación de los imputados en la causa, como por ejemplo el atinente al régimen de la libertad provisoria, el examen de aquella cuestión específica por medio del recurso de apelación de aquel auto carece de trascendencia, pues lo fundamental resulta ser la determinación referente a la procedencia o la improcedencia de la medida, en los términos del art. 306 del código adjetivo, pues la calificación recaída en este tipo de pronunciamientos no causa estado, no es vinculante para el Ministerio Público Fiscal, ni condiciona un eventual cambio de calificación en el requerimiento de elevación a juicio y en la sentencia definitiva (confr. Regs. Nos. 426/00, 243/06 y 182/07, entre otros, de la Sala ?B? y 7/12, 72/12, 251/12, 288/12, 533/12, 627/12 y 689/12 de la Sala ?A?). 10°) Que, por otro lado, sobre aquella cuestión este Tribunal se ha expedido en un incidente correspondiente a la causa N° CPE 33000094/2007 a la cual se encuentra acumulada la causa principal en la cual se formó el presente (confr. fs. 64/64 vta. de los autos principales), por el pronunciamiento del CPE 33000094/2007/2/CA2, res. del

26/03/2015, Reg. Interno N° 92/15 de esta Sala "B", por el cual se rechazó un planteo idéntico introducido por la misma defensa del mismo imputado N.L.P. por el cual había solicitado la aplicación retroactiva a aquel caso de la reforma introducida por la ley 26.735 (B.O. 28/12/2011) por medio de una excepción de falta de acción, por lo que corresponde remitir a lo establecido por aquel pronunciamiento a fin de evitar reiteraciones.

11°) Que, con respecto al embargo dispuesto por el juzgado de la instancia anterior, por lo manifestado por el recurrente no se demuestra la improcedencia concreta del monto fijado por la resolución apelada en procura de garantizar las eventuales y diversas obligaciones que se imponen por el art. 518 del C.P.P.N. (confr. Regs. Nos. 266/03, 932/03 y 387/04, de esta Sala "B"). En efecto, si se tienen en cuenta los importes de los tributos presuntamente evadidos, la aplicación de intereses resarcitorios (confr. art. 37 de la ley 11.683), como así también la aplicación eventual de intereses punitivos y multas (confr. arts. 46 y 52 de la ley 11.683), las costas y los gastos del proceso (art. 533 del C.P.P.N.), y la responsabilidad personal y solidaria que podría caer al imputado por la deuda acumulada (confr. art. 8 incisos "a" y "e" de la ley 11.683), se permite concluir que el monto del embargo dispuesto en la instancia anterior no sería desproporcionado (confr. en el mismo sentido, Regs. Nos. 63/12 y 223/13 de esta Sala "B").

12°) Que, con respecto a la prohibición de salida del país impuesta a N.L.P. por el punto dispositivo III de la resolución recurrida, conforme se ha establecido por pronunciamientos anteriores de este Tribunal (confr. Regs. Nos. 519/09, 528/09 y 175/14 de esta Sala "B"), aquella medida no constituye una prohibición absoluta de salida del país sino que por la misma se pretende que el imputado deba requerir autorizaciones concretas al juzgado "a quo" para ausentarse del territorio nacional, las cuales podrán ser evaluadas y resueltas en la oportunidad de su presentación. Por consiguiente, toda vez que la medida cuestionada se vincula con el cumplimiento de los fines del proceso, en tanto tiende a garantizar la comparecencia del imputado a los llamados del juez de la causa, de conformidad con lo que se establece por el art. 310 del C.P.P.N., la misma, en principio, no se presenta como irrazonable, pues no resulta óbice para la concesión de una autorización concreta de salida del país, en el caso en que sea solicitada por el imputado.

13°) Que, en consecuencia, se advierte que por las invocaciones genéricas efectuadas por la defensa de N.L.P., con respecto al desacuerdo de aquélla con las conclusiones a las cuales el tribunal de la instancia anterior arribó por la resolución recurrida, no se controvierte la valoración probatoria efectuada por aquel pronunciamiento, por la cual se estableció un grado de convicción suficiente, para este momento del proceso, con respecto a la existencia de los hechos de evasión impositiva mencionados por esta resolución y a la participación culpable del nombrado en aquellos hechos, por lo que corresponde confirmar lo dispuesto por los puntos dispositivos I, II y III de la resolución apelada. Por ello, SE RESUELVE: I. CONFIRMAR lo dispuesto por los puntos I, II y III de la resolución recurrida, en cuanto por aquéllos se dictó el auto de procesamiento de N.L.P., se ordenó trabar un embargo sobre los bienes del nombrado hasta cubrir la suma de \$ 30.000.000 y se prohibió la salida del país de aquél. 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. El señor juez de cámara Dr. Roberto Enrique HORNOS no firma por encontrarse en uso de licencia (art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional). Fecha de firma: 13/07/2018

Firmado por: MARCOS ARNOLDO GRABIVKER, JUEZ DE CAMARA Firmado por: CAROLINA ROBIGLIO, JUEZ DE CAMARA Firmado (ante mi) por: MARÍA CONSTANZA DE OYARBIDE CASTILLO, PROSECRETARIA DE CAMARA

Cor relaciones Ley 24769 "BO: 15/01/1997 030292E