

## Evasión Fiscal Impuesto Al Valor Agregado Ley Penal Mas Benigna Sobreseimiento

### JURISPRUDENCIA

Evasión fiscal. Impuesto al Valor Agregado. Ley penal más benigna.

Sobreseimiento Se confirma el sobreseimiento del encartado en orden al delito de evasión fiscal, pues el importe presuntamente evadido en concepto de Impuesto al Valor Agregado no alcanza los mínimos previstos en la ley 27430, por lo que no se conseguiría la condición objetiva para punir el hecho, y sin que se advierta la presencia de elementos de prueba por los cuales eventualmente pudiera aumentarse el mismo. Buenos Aires, 31 de julio de 2018. VISTOS: El recurso de apelación interpuesto por el señor fiscal de la instancia anterior a fs. 20/21 vta. de esta causa contra la resolución que obra a fs. 13/18 vta. de la misma, en cuanto por aquélla el juzgado ?a quo? dictó el auto de sobreseimiento total respecto de P.V.P. y de CELULOSA SAN PEDRO S.A. en orden a los hechos que se investigan por el sumario principal. La presentación de fs. 115, por la cual el señor fiscal de cámara mantuvo el recurso interpuesto, y el memorial de fs. 124/124 vta., por el cual informó en los términos establecidos por el art. 454 del C.P.P.N. remitiendo al recurso de apelación interpuesto a fs. 20/21 vta. El memorial de fs. 125/128 vta., por el cual la defensa de CELULOSA SAN PEDRO S.A. informó en los términos establecidos por el art. 454 del C.P.P.N. Y CONSIDERANDO: 1° Que, en la presente causa se investiga la evasión presunta del pago del Impuesto al Valor Agregado correspondiente al ejercicio fiscal 2012, por la suma de \$ 467.776, a cuyo pago se encontraba obligada la contribuyente CELULOSA SAN PEDRO S.A., mediante la presentación de declaraciones juradas presuntamente engañosas en las cuales se habrían computado créditos fiscales inexistentes, algunos de los cuales fueron documentados por facturas presuntamente apócrifas. Por el pronunciamiento de fs. 13/18 vta., el juzgado ?a quo? dictó el auto de sobreseimiento total respecto de P.V.P. -quien habría ocupado el cargo de presidente del directorio de la contribuyente durante el período investigado- y de CELULOSA SAN PEDRO S.A., en orden al hecho mencionado por el párrafo anterior, por considerar que aquella conducta no encuadra en una figura legal a partir de la derogación del régimen penal tributario establecido por la ley N° 24.769, vigente al momento de la comisión presunta de los hechos, y la sustitución de aquel régimen por el establecido por el art. 279 de la ley N° 27.430 (Boletín Oficial de fecha 29/12/2017, vigente desde el 30/12/2017), que estimó aplicable al caso en función del principio de la aplicación de la ley penal más benigna. 2° Que, el señor agente fiscal de la instancia anterior interpuso un recurso de apelación contra el pronunciamiento mencionado por el considerando anterior, en cumplimiento de la Resolución PGN N° 18/18, por la cual el Procurador General de la Nación Interino instruyó a todos los agentes integrantes del Ministerio Público Fiscal a asumir la interpretación señalada por la Resolución PGN N° 5/12, y en consecuencia, se opongan a la aplicación retroactiva de la ley N° 27.430 en cuanto se disponen aumentos de las sumas de dinero que establecen un límite a la punibilidad de los delitos tributarios y de contrabando. 3° Que, por el Título IX de la ley N° 27.430 (sancionada el 27/12/2017 y publicada en el Boletín Oficial el 29/12/2017), se derogó la ley N° 24.769 y se aprobó un nuevo Régimen Penal Tributario. 4° Que, por el art. 1 del Régimen Penal Tributario aprobado por el Título IX de la ley N° 27.430 se prevé: ?Evasión simple. Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de un millón quinientos mil de pesos (\$ 1.500.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se, tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año. Para los supuestos de tributos locales, la condición objetiva de punibilidad establecida en el párrafo anterior se considerará para cada jurisdicción en que se hubiere cometido la evasión?. Por el artículo 2 de aquel nuevo régimen, en lo que interesa a la presente, se prevé: ?Evasión agravada. La pena será de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años de prisión cuando en el caso del artículo 1° se comprobare cualquiera de los siguientes supuestos: ...d) Hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos, siempre que el perjuicio generado por tal concepto superare la suma de un millón quinientos mil de pesos (\$1.500.000)?. Por la lectura de las normas mencionadas, se advierte que las conductas descriptas por los arts. 1 y 2 inciso ?d? del Régimen Penal Tributario establecido por el Título IX de la ley N° 27.430 guardan similitud con las previstas anteriormente por los arts. 1 y 2 inciso ?d? de la ley N° 24.769. 5° Que, el art. 1 y el art. 2 inciso ?d? del Régimen Penal Tributario establecido por el Título IX de la ley N° 27.430 resultan aplicables al caso ?sub examine? como consecuencia del principio de retroactividad de la ley penal más benigna, por tratarse de normas más beneficiosas para el imputado que las previstas por la ley vigente al momento de los hechos. En este sentido, por el art. 2 del Código Penal se dispone: ?Si la ley vigente al tiempo de cometerse el delito fuere distinta de la que exista al momento de pronunciarse el fallo o en el tiempo intermedio, se

aplicará siempre la más benigna...En todos los casos del presente artículo, los efectos de la nueva ley se operarán de pleno derecho.?. Con redacciones distintas (y sin ingresar al examen del alcance específico y particular que se podría haber dado, como consecuencia de aquellas redacciones diferentes, a cada una de las normas que se citan seguidamente), aquella excepción fue incorporada al art. 9 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica); al art. 11 punto 2, de la Declaración Universal de Derechos Humanos; al art. 15 apartado 1, del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos; y al art. 26 de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre. Los tratados mencionados tienen jerarquía constitucional a partir de lo dispuesto por el art. 75 inciso 22 de la Constitución Nacional. 6°) Que, en efecto, por las normas transcritas por el considerando 4°, se estableció en un millón quinientos mil pesos (\$ 1.500.000) el monto previsto como condición objetiva para penalizar la evasión tributaria simple y la evasión tributaria agravada por la utilización de facturas o documentos falsos. En el caso, el importe presuntamente evadido en concepto de Impuesto al Valor Agregado por el ejercicio fiscal 2012 asciende a la suma de \$ 467.776, en el estado actual de la investigación y sin que se advierta la presencia de elementos de prueba por los cuales, eventualmente, pudiera aumentarse el mismo, por lo que no se alcanzaría la condición objetiva para punir el hecho. 7°) Que, lo establecido precedentemente se condice con el criterio que este Tribunal adoptó con relación a las modificaciones que, algunos años atrás, se introdujeron mediante la ley N° 26.735 al Régimen Penal Tributario instaurado por la ley N° 24.769 (confr. Regs. Nos. 26/12, 60/12, 72/12, 80/12, 101/12, 254/12, 50/13, 149/13, 275/13, 393/13 y CPE 1313/2010/2/CA2, res. del 22/11/2017, Reg. Interno N° 807/17, entre muchos otros, de esta Sala ?B?). Se trata de una postura interpretativa que en aquel momento fue también receptada por pronunciamientos de la Cámara Federal de Casación Penal (confr. C.F.C.P., Sala I, causa N° 16.739, ?MARCHESE, HUGO Y OTRO S/ RECURSO DE QUEJA?, Reg. N° 20.526, rta. el 11/12/12; Sala II, causa N° 15.659, ?MOSCHIONI, MARIO Y OTROS S/ RECURSO DE CASACIÓN?, Reg. N° 30/13, rta. el 15/02/13; Sala III, causa N° 15.971, ?ZINI, VICENTE ANTONIO Y OTROS S/ RECURSO DE CASACIÓN?, Reg. N° 1376/12, rta. el 28/09/12, y Sala IV, causa N° 315/13, ?COTO GUTIERREZ, ANTONIO Y OTROS S/ RECURSO DE CASACIÓN?, Reg. N° 1622/13, rta. el 30/08/13), y que resulta acorde con lo establecido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación mediante la sentencia publicada en Fallos 330:4544. Por consiguiente, corresponde rechazar los agravios del recurso de apelación interpuesto por el señor agente fiscal de la instancia anterior, en tanto aquéllos se sustentan en la Resolución PGN N° 18/18, cuyos fundamentos son sustancialmente análogos a los expuestos por la Resolución PGN N° 5/12 de la Procuración General de la Nación, por la cual se había instruido a todos los agentes integrantes del Ministerio Público Fiscal a que se opongán a la aplicación retroactiva de la ley N° 26.735. Tampoco fueron invocados, por el recurso de apelación, fundamentos novedosos que conduzcan a modificar el criterio establecido por esta Sala ?B?. 8°) Que, por lo expresado por los considerandos anteriores, atento a la naturaleza que revisten tanto el principio de legalidad como sus excepciones cuando acarrear consecuencias más benignas para el imputado, la resolución recurrida se encuentra ajustada a derecho y a las constancias de la causa en cuanto se vincula con la falta de configuración del delito investigado. Los señores jueces de cámara, Dr. Roberto Enrique HORNOS y Dra. Carolina L. I. ROBIGLIO agregaron a lo expresado en forma conjunta: 9°) Que, con respecto a la forma de conclusión del proceso, corresponde establecer que por la circunstancia de no haberse citado a P.V.P. o a CELULOSA SAN PEDRO S.A. a prestar la declaración indagatoria en el proceso, o por no haberse ordenado determinadas medidas jurisdiccionales con respecto a los nombrados, por las cuales se los vincule de una forma más inmediata al legajo, no se impide una decisión jurisdiccional por la que se concluya ?definitiva e irrevocablemente? el proceso (confr. art. 335 del C.P.P.N.) cuando concurre alguna de las causales que se prevén por el art. 336 del ordenamiento adjetivo (confr. el voto del Dr. HORNOS en los pronunciamientos de los Regs. Nos. 1048/99, 286/01, 1012/04 y 640/07, entre muchos otros, de esta Sala ?B?, y el voto conjunto de quienes suscriben el presente en CPE 921/2012/CA3, res. del 15/11/16, Reg. Interno N° 683/2016 y CPE 751/2015/CA2, res. del 15/6/17, Reg. N° 405/17, de esta Sala ?B?). Esto es así pues, por el art. 72 del código adjetivo, se estableció que los derechos que por el cuerpo legal mencionado se acuerdan al imputado pueden hacerse valer por cualquier persona que sea ?...indicada de cualquier forma como partícipe de un hecho delictuoso...?. Por lo tanto, por haberse individualizado a aquéllos como presuntos autores del hecho ilícito, en el caso, por la denuncia de fs. 1/6 vta., se impone la conclusión expresada por el párrafo anterior. 10°) Que, por lo demás, es útil poner de relieve que por la ley procesal no se supedita la procedencia del dictado de un auto de sobreseimiento a la previa recepción de la declaración indagatoria del imputado, como sí se exige, por ejemplo, para ordenar el procesamiento de aquél (art. 307 del C.P.P.N.). 11°) Que, el dictado de un auto de sobreseimiento en situaciones como la que se verifica en estos actuados, es la posición más beneficiosa para la situación del imputado, pues define de una vez y para siempre su situación frente al proceso, lo cual constituye un derecho cuyo reconocimiento satisface una exigencia consustancial con el respeto debido a la dignidad del hombre, y que debe reputarse incluido en la garantía de la defensa en juicio consagrada por el art. 18 de la Constitución Nacional (confr. C.S.J.N., ?Mattei?, 272:188). Asimismo, lo establecido precedentemente resulta coincidente con la opinión de la mayoría de la doctrina nacional en la materia (confr. González Novillo, Jorge R. y Figueroa, Federico G.,

?Comentarios al Código Procesal Penal Ley 23.984?, Ad-Hoc, 1.992, pág. 98; Torres Bas, Raúl Eduardo, ?El sobreseimiento?, pág. 45 -cit. por el anterior-; Clariá Olmedo, Jorge A., ?Tratado de Derecho Procesal Penal?, Ediar, T. IV, 1.964, pág. 310; Darritchon, Luis, ?Cómo es el nuevo proceso penal?, Abeledo-Perrot, T.3, 1.992, pág. 82; Washington Abalos, Raúl, ?Código Procesal Penal de la Nación?, Pensamiento Jurídico Editora, T. I, 1.996, pág. 700), y la de gran parte de la jurisprudencia (C.C.C.F., Sala II, J.A., 1994-IV-367; C.C.C., Sala IV, causa 1.294, ?Hernando, S.?, 23/2/94; C.F. Rosario, Sala ?A?, J.P.B.A., 89-156-465; C.C.C., Sala VII, causa 1.080, ?Goldaracena, M?, 30/11/93).

12°) Que, por otra parte, la falta de dictado de un auto de sobreseimiento en situaciones como la que se verifica en estas actuaciones implicaría, en la práctica, el restablecimiento del auto de sobreseimiento provisional previsto por los arts. 433 y 435 del derogado Código de Procedimientos en Materia Penal (ley N° 2.372 y sus modificatorias), forma de conclusión temporal de la etapa instructoria que el legislador nacional decidió descartar en beneficio de la situación del imputado y para evitar que las causas quedaran en situación de ser reabiertas en forma indeterminada e indefinida. En este sentido es útil recordar expresiones vertidas sobre la cuestión por quien fuera uno de los principales responsables de la redacción del proyecto de ley que concluyera como el código de formas en vigencia (ley N° 23.984 y sus modificatorias): ?Éste (el sobreseimiento provisional) deja abierto el sumario hasta la aparición de nuevos elementos de juicio, lo que prolonga indebidamente la causa más allá de los plazos legales, en perjuicio del imputado, en forma indeterminada e indefinida, que tan sólo encuentra remedio en la prescripción de aquélla...Este sobreseimiento provisional...no condice con la verdadera naturaleza del instituto, con el cual se cierra en forma irrevocable y definitiva el proceso con respecto a quien se dicte?. (Ricardo Levene (h), y otros autores, ?Código Procesal Penal de la Nación (ley N° 23.984) Comentado y Concordado?, pág 290, Ed. Depalma, 2ª. Edición, 1992).

13°) Que, en consecuencia, la forma de conclusión del proceso establecida por la resolución recurrida es, en el caso, ajustada a derecho y a las constancias de la causa, de conformidad con lo que ha sido el permanente criterio de uno de los suscriptos en situaciones como la de autos (confr. Regs. Nos. 115/96, 116/96, 640/07, 291/11 y 404/12, entre otros, de esta Sala ?B?) y, en algún momento, de esta Sala con otra integración (confr. Regs. Nos. 94/97, 244/97, 910/97, 921/99, 1048/99, 106/00, 218/00 y 286/01); por lo tanto aquélla debe ser confirmada. El señor juez de cámara, Dr. Marcos Arnoldo GRABIVKER agregó a lo expresado en forma conjunta.

9°) Que, si bien la resolución recurrida se encuentra ajustada a derecho y a las constancias de la causa en cuanto se vincula con la falta de configuración del delito investigado, la forma de conclusión del proceso debe ser modificada, por las razones que se desarrollarán a continuación.

10°) Que, en efecto, debido a que en estas actuaciones P.V.P. y CELULOSA SAN PEDRO S.A. no fueron convocados a prestar la declaración indagatoria, cabe expresar que, conforme a lo establecido por quien suscribe este voto por los pronunciamientos de los Regs. Nos. 1027/02, 294/04, 366/06, 640/07 y 195/12, entre otros, de esta Sala ?B?, la solución por la cual el juzgado de la instancia anterior dictó un auto de sobreseimiento respecto de los nombrados no resulta pertinente.

11°) Que, por lo que se prescribe por el artículo 72 del C.P.P.N., cualquier persona que sea detenida o indicada de cualquier forma como partícipe de un hecho delictivo puede hacer valer, en el proceso, los derechos que por la ley procesal se acuerdan al imputado.

12°) Que, no obstante lo expresado, en atención a que aquella mera indicación podría provenir, en abstracto, del Ministerio Público Fiscal, de un funcionario de la policía o de otra fuerza de seguridad, o de un particular; a que, además, la indicación puede ser efectuada ?...de cualquier forma ...? (art. 72 del C.P.P.N.); y a que, en consecuencia, podría tratarse de una opinión fundada o de una imputación absolutamente irrazonable o arbitraria (por ejemplo, hasta una nota anónima, que no estuviese acompañada por alguna prueba y por la cual simplemente se atribuyese a una persona ser partícipe de un delito revestiría las características de la indicación informal a la cual se hace referencia por el art. 72 de la ley procesal), cabe concluir que la indicación examinada no puede tener como efecto una determinación insoslayable referente al modo en que se debe declarar la conclusión anticipada de la etapa instructoria si es que hasta aquel momento (en el cual el juez advierte que debe darse por finalizada, anticipadamente, la instrucción del proceso) no hubo alguna manifestación jurisdiccional de sospecha que resultase coincidente con la imputación a la cual se hace referencia por el art. 72 del C.P.P.N.

13°) Que, como regla general, la declaración jurisdiccional de sospecha mencionada por el considerando anterior estará representada por la disposición por la cual se convoque a una persona a prestar la declaración indagatoria (art. 294 del C.P.P.N.). Por lo tanto, también como regla general, únicamente corresponde el dictado de un auto de sobreseimiento con relación a una persona determinada si es que aquella persona, previamente, fue convocada en los términos del art. 294 del código adjetivo (extremo que no se verificó en los autos principales respecto de P.V.P. y de CELULOSA SAN PEDRO S.A.), no obstante las facultades que, eventualmente, pudiese haber tenido con anterioridad a la convocatoria mencionada, sin que se haya encontrado en la situación prevista por el art. 72 del C.P.P.N.

14°) Que, por otra parte, si bien la indicación mencionada por el art. 72 del C.P.P.N. podría, hipotéticamente, estar contenida en alguno de los actos promotores de la instrucción (requerimiento fiscal de instrucción o información o prevención policial, art. 195 primer párrafo, del C.P.P.N.), inclusive en aquel supuesto, la eventual decisión jurisdiccional posterior a disponer la instrucción del sumario no implicaría alguna coincidencia con aquella indicación específica, sino que evidenciaría, exclusivamente, una concordancia de opiniones en cuanto a la existencia posible de un

hecho delictivo que corresponde investigar, y a la posibilidad de proceder (art. 195 segundo párrafo, del C.P.P.N., a "contrario sensu?"). 15°) Que, sin perjuicio de lo expresado, el archivo de las actuaciones con la mención del artículo 195 del C.P.P.N. tampoco resulta procedente. En efecto, las soluciones previstas por el art. 195 del C.P.P.N. se refieren al momento en que el juez debe decidir el inicio, o no, de una instrucción. 16°) Que, la situación encuentra solución a partir de lo previsto por el artículo 213 inciso "d" del C.P.P.N., de cuya interpretación surge que el juez puede dictar un auto de archivo en ocasiones no precisadas legamente; de lo contrario, carecería de sentido que el Ministerio Público Fiscal (en los casos en los cuales tiene delegada la dirección de una investigación) pudiera requerirlo. A este tenor, es de destacar que por el mencionado artículo 213 inciso "d" del C.P.P.N. se hace referencia a "...toda medida relativa al archivo de las actuaciones..." y no, solamente, al archivo dispuesto por el segundo párrafo del artículo 195 del mismo cuerpo legal, pues de lo contrario así se expresaría por la norma. 17°) Que, dado que el auto de archivo es una decisión que no causa estado, que no puede ser invocada a favor de la garantía del "ne bis in idem", y que permite replantear la cuestión si se hacen nuevos aportes probatorios (confr. Edgardo Alberto DONNA y María Cecilia MAIZA, "Código Procesal Penal comentado"; Ed. Astrea, Buenos Aires, pág. 226), aquella decisión es la que, en las condiciones descriptas, debe ser considerada pertinente. Por lo tanto, corresponde modificar parcialmente la resolución apelada en cuanto a la forma de conclusión del proceso, y disponer el archivo de las actuaciones con relación a P.V.P. y a CELULOSA SAN PEDRO S.A. Por ello, por mayoría, SE RESUELVE: I. CONFIRMAR la resolución recurrida. II. SIN COSTAS (art. 532 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 junto con la documentación que obra reservada por la secretaría. Fecha de firma: 31/07/2018 Firmado por: MARCOS ARNOLDO GRABIVKER, JUEZ DE CAMARA Firmado por: ROBERTO ENRIQUE HORNOS, JUEZ DE CAMARA Firmado por: CAROLINA ROBIGLIO, JUEZ DE CAMARA Firmado (ante mi) por: FEDERICO ROLDAN, SECRETARIO DE CAMARA Cor relaciones Ley 27430 ? BO: 29/12/2017 030141E >