

Evasion Impositiva Impuesto Sobre El Combustible Y Gas Natural In Dubio Pro Reo Exención Impositiva Afip Configuración Del Delito

JURISPRUDENCIA

Evasión impositiva. Impuesto sobre el combustible y gas natural. In

dubio pro reo. Exención impositiva. AFIP. Configuración del delito Se confirma la sentencia que absolvió a los imputados en orden al delito de utilización fraudulenta de exenciones impositivas (artículo 2 de la ley 24769) respecto del impuesto sobre combustibles líquidos y gas natural, al concluirse que la constatación de las irregularidades que detectó la agencia federal interviniente no alcanzaba para tener por comprobada la imputación formulada, pues la falta de reconocimiento de ciertas facturas por parte de algunos clientes solo permitía aseverar que estos no fueron los verdaderos destinatarios de los productos vendidos, dato objetivo que pudo ser utilizado en la instancia administrativa como presunción de que esas ventas sin respaldo documental fueron realizadas al margen de la exención, pero que en la justicia penal se exigía demostrar además que esos productos fueron vendidos en condiciones distintas a las que exigía la exención en estudio (en el mismo estado en que fueron adquiridos y sin ser sometidos a proceso de transformación alguno).

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Capital Federal de la República Argentina, a los 28 días del mes de noviembre del año dos mil dieciocho, se reúne la Sala X de la Cámara Federal de Casación Penal, integrada por el señor juez Diego Gustavo Barroetaveña como Presidente y el señor juez Daniel Antonio Petrone y la señora jueza doctora Ana María Figueroa como Vocales, a los efectos de resolver el recurso de casación interpuesto por la parte querellante (Administración Federal de Ingresos Públicos) en esta causa ns CPE 990G00068/2010/T01/CFC3, caratulada: "B., J. H.; C., J. L. s/ infracción Ley 24.769", de cuyas constancias RESULTA: 1°) Que, el Tribunal Oral en lo Penal Económico N° 3 de la Capital Federal resolvió absolver a J. H. B. y J. L. C. con relación al hecho que se les imputara en estos autos (fs. 1801/1802; 1803/1864 vta.). 2°) Que, contra dicha sentencia, interpuso recurso de casación la parte querellante -AFIP- (fs. 1866/1878), que fue concedido a fs. 1882/1883, y mantenido en esta instancia a fs. 1892. 3°) Que, durante el trámite previsto en los arts. 465 - cuarto párrafo - y 466 del Código Procesal Penal de la Nación, se presentó el Sr. Fiscal General ante esta Cámara, Dr. Javier Augusto De Luca, quien sostuvo que el recurso debía ser rechazado (fs. 1895/1896 vta.). 4°) Cumplidas las previsiones del art. 468 del Código Procesal Penal de la Nación, de lo que se dejó debida constancia en autos (fs. 1904), las actuaciones quedaron en condiciones de ser resueltas. 5°) Efectuado el sorteo de ley para que los señores jueces emitan su voto, resultó el siguiente orden sucesivo de votación: doctora Ana María Figueroa, Daniel Antonio Petrone y Diego Gustavo Barroetaveña. La señora jueza doctora Ana María Figueroa dijo: I I.1) Conforme surge de la sentencia recurrida, en sendos requerimientos de elevación a juicio formulados por el Ministerio Público Fiscal y la querrela (AFIP), se imputó a J. H. B. y J. L. C. "en su carácter de Presidente y Director Suplente, respectivamente, de 'Conflans S.A.' (...), la evasión de pago del monto de \$ 1.726.102,28 en concepto de impuesto sobre Combustibles Líquidos y el Gas Natural (ITC) establecido por la ley 23.966 en orden al ejercicio anual 1999, al cual se encontrara obligada la empresa referida; ello mediante la utilización fraudulenta de la exención que gozaba aquella respecto de aquel impuesto (art. 7 de la ley 23*966)" (fs. 1803 vta.). I.2) Según reseña el tribunal a quo, "Conflans S ? A." habla declarado como actividad principal "la fabricación de productos derivados del petróleo y del carbón, excepto refinación del petróleo", y estaba empadronada como "adquirente de solventes y aguarrás con destino exento?. Con relación a esto último, la firma de mención habla presentado el Formulario 695, conforme las exigencias de la AFIP al momento de los hechos, y su "empadronamiento como contribuyente exento en relación al ITC fue publicado en el Boletín Oficial". En ocasión de solicitar la exención, la sociedad de los encartados B. y C. consignó en el formulario de mención que los "solventes y/o aguarrás" invocados consistían en "diluyentes, thinners, desengrasantes, asfaltos diluidos, pinturas asfálticas y desencofrantes". Se estableció asimismo -conforme señala el tribunal de previa intervención- que "Conflans S.A.? adquirió durante el periodo septiembre de 1998/mayo de 1999 un total de 5.576.860 litros de combustibles exentos, conforme consta en las respectivas facturas de compra relevadas en ocasión de la intervención practicada por la agencia estatal de recaudación. Analizadas la totalidad de las facturas de venta emitidas por "Conflans S.A.", relativas a productos elaborados con combustibles exentos durante el período referido, se determinó "un total de 5*884*180 litros facturados". La AFIP realizó observaciones con relación a ciertos clientes y operaciones de venta documentadas. Así -conforme reseña la sentencia recurrida- la agencia estatal detectó: a) diferencias entre las facturas relevadas emitidas por "Conflans S.A." y las informadas por ciertos clientes con relación a la cantidad de litros adquiridos (situación de los clientes "Antisárnicos Young S.R.L."; "Cibel S.A."; "Murallón Pinturas S.A."; "Protamex S.A.", y "Sánchez, Diego"); b) desconocimiento de las operaciones por parte de algunos clientes ("Faltech S.R.L."; "Química True S.A."); c) imposibilidad de localizar el domicilio administrativo y fabril de uno de los clientes ("Caripel S.A."), indicando la AFIP que se tratarla "de una

sociedad que no registra pagos, retenciones, personal, planta elaboradoraf (...) creada al solo efecto de burlar al fisco". Con relación al punto "a", antes citado, se acreditó que el producto que no fuera adquirido por las empresas mencionadas, "salió del ámbito de posesión de Conflans S.A., pues no fue hallado en poder de la empresa". Puntualizó asimismo el tribunal de previa intervención que "de los resultados de la circularización practicada por el organismo recaudador se advierte que ciertos clientes de Conflans S. A. reconocieron la totalidad de las operaciones documentadas a su nombre, las cuales involucraban productos que coincidían con la descripción de los productos elaborados que efectuara Conflans S.A. en el formulario 695 a los fines de obtener la exención prevista en el art. 7 de la ley 23.966?. Así, refiere, entre otros, los casos de "Casal del Rey S.R.L." (que reconoció facturas de comercialización del producto "Diluyente CF 501"); "Lubrisol S.A." (con relación a facturas por la adquisición del producto descrito como "Flansol SF804"); "Quimer S.R.L." (hizo lo propio con operaciones relativas a los productos "Thinner base CF 410, 411 y 412", y "Diluyente CF 501, 502 y 508"). Agrega a ellos los casos de "Reynold S.A."; "Eurolube S.A."; "Distribuidora del Valle"; y "Quimitemp S.R.L.". Algunas de las firmas citadas en el párrafo anterior explicaron -a requerimiento del organismo estatal actuante» las características de los productos antes descriptos, e indicaron que "se trataba de productos diferenciados de los productos base aguarrás y/o solventesf por lo tanto incluidos dentro de la exención". A su vez - apuntó el tribunal de juicio - los clientes que hablan desconocido las facturas referidas a algunas operaciones comerciales, reconocieron sin embargo otras "que documentaban operaciones que comprendían productos elaborados de conformidad con lo declarado por CONFLANS S.A. al empadronarse como adquirente exentoSe citan al respecto: "Cibel S.A."; "Murallón Pinturas S.A."; "Antísármicos Young S.R.L."; "Diego Sánchez"; y "Protamex S.A." (cfr. fs. 1852/1856). I.3) A partir del marco fáctico antes descripto, el tribunal de previa intervención afirmó que la cuestión a resolver consistía en determinar si los productos adquiridos por "Conflans S. A.", vinculados a las facturas de ventas que fueran observadas por la agencia estatal de recaudación, tenían el destino que la firma declarara para acogerse a la excepción tributaria, esto es, ser vendidos como materia prima para la elaboración de productos químicos y petroquímicos. Al respecto, consideró que las ventas que fueran impugnadas -por los motivos ya reseñados» implicaron para la AFIP "la falta de justificación del destino exento de los productos adquiridos", aserto que la administración fundó por otra parte en "las constataciones efectuadas en los predios donde la empresa Conflans S.A. realizaba el almacenaje de los litros de productos adquiridos de la información brindada por uno de los encargados y por uno de los transportistas contratados por aquella empresa en cuanto a la ausencia de procesos de mezclas de productos". A partir de ello, los magistrados de previa intervención entendieron que la imputación dirigida contra B. y C., en tanto responsables de "Conflans S.A.", estaba basada en una presunción, pues al desconocerse el destino de los productos adquiridos por la firma en lo atinente a las operaciones cuestionadas, "se presumió que los mismos no fueron utilizados como materia prima en procesos de elaboración por lo que no cabía aplicarles la exención prevista en el art 7 de la ley 23,966 (...) Es decir, si bien no se pudo determinar quiénes habían sido los reales adquirentes de los productos que no fueron hallados en poder de Conflans S.A., se presumió que aquéllos salieron del activo de la firma en el mismo estado que habían sido adquiridos por lo que el hecho imponible se encontraba acreditado". Con relación a ello, recordaron los judicantes que "el régimen de presunciones ha sido establecido por el legislador para un ámbito ajeno al derecho penal y ello obedece a lo inadecuado que resulta trasladar aquél régimen al ámbito del proceso penal, el cual se rige por sus propios y específicos principios* En efecto, las presunciones que se prevén en el ámbito administrativo tienen plena eficacia a los fines de estimar de oficio una obligación tributaria, dispensando al organismo recaudador de la acreditación de los hechos imponibles (...) revirtiendo de tal forma la carga de la prueba en cabeza del contribuyente que alegue la falta de verificación de aquellos hechos". Indicaron que estaba fuera de toda duda que dicho sistema probatorio no podía trasladarse al proceso penal, sin que ello importe cuestionar el procedimiento llevado a cabo por la AFIP para determinar las obligaciones tributarias de "Conflans S,A," en el ámbito administrativo. Estimaron en tal sentido que del dato comprobado relativo a que los productos adquiridos por "Conflans S. A." -en las operaciones observadas- habían egresado del activo de la firma sin el debido respaldo documental, no podía derivarse que a los mismos se les había dado un destino distinto al establecido en la exención. Señaló asimismo el tribunal de instancia anterior que la estimación llevada a cabo por la agencia estatal actuante "pierde entidad a poco que se advierta que ha sido el mismo organismo que consideró como válidas otras operaciones que daban cuenta del destino exento de los productos allí consignados,f f aspecto este último que no había sido materia de controversia en el debate, así como tampoco lo había sido en sede administrativa, e insistió en que no había datos certeros que lleven a suponer que "Conflans S.A." no había efectuado el proceso de elaboración o transformación de los productos adquiridos relativos a las facturas de venta impugnadas. A partir de lo antes referido en cuanto a la validación de las operaciones por parte de la fiscalización, sumado a la información -ya citada- que los clientes de "Conflans S.A." habían aportado a la AFIP, el tribunal a guo estimó que había quedado comprobado, con relación a dichas operaciones, "el proceso de elaboración o transformación como destino exigido por la ley a los fines de la exención prevista en el impuesto en trato". Por ello -afirmaron los magistrados de previa instancia- la conclusión de la AFIP relativa a que las operaciones de venta que se hablan impugnado derivaban

necesariamente en la falta de justificación del destino exento de los productos adquiridos, se aprecia como incongruente con aquello que informara la misma fiscalización con relación a las operaciones que si fueron tenidas por válidas. En ese contexto -dijeron- "la información obtenida con relación a la cantidad de litros como existencia al mes de mayo de 1999 da cuenta que mientras una cantidad fue vendida como producto elaborado, respecto de otra cantidad no pudo establecerse su destino en razón de la impugnación de las facturas que documentaban su supuesta venta y en tanto ya no encontrarse dentro de la existencia final de la sociedad al mes antes aludido". Tuvieron en cuenta, a su vez, lo referido por el imputado J. B. con relación a la posibilidad de elaboración, en cuanto a que "el producto que elaboraban a requisitoria de los clientes, era una mezcla de otros productos, lo cual se producía descargando un producto sobre otro, que se trataba de un procedimiento muy sencillo". Asimismo, lo dicho por el coimputado J. C., quien expresó que "los camiones tenían compartimentos, donde podían cargar distintos productos y cuando se descargaba en un único tanque se generaba el nuevo producto que era la mezcla que pedía el cliente?". Entendió el tribunal oral que estas alegaciones de los encartados fueron respaldadas por lo informado por el ingeniero del INTI Miguel Ángel Reznik, "quien de acuerdo a su experiencia, con relación a la posibilidad de mezclar dos solventes, refirió que todo se podía mezclar, y de mezclar dos solventes se obtenía otro de características distintas, lo que podía ser usado con el fin que se estableciera, como por ejemplo en pinturas". Por tales consideraciones, entendió que la hipótesis de incapacidad de elaboración que habían postulado los acusadores no había sido corroborada ni en la fiscalización ni en el debate. A partir de los elementos reseñados, y ante la ausencia de otras pruebas independientes que lleven a considerar "que realmente el producto fue comercializado en el estado en que fue adquirido", el tribunal a guo concluyó que el ilícito motivo de acusación no podía tenerse por acreditado, pues entendió que existía "un cuadro de duda sobre el destino final dado a los productos adquiridos, estado que deriva de la racional y objetiva evaluación de las constancias acumuladas durante el proceso y al cual se llega luego de valorar en forma integral los elementos de prueba incorporados en la audiencia de debate (...) el indicio de la inexistencia de ciertas operaciones de venta, no acredita con absoluta certeza la comprobación de que el producto adquirido oportunamente por 'Conflans SA' no respetaba el destino establecido a los fines de gozar de la exención prevista por el art. 7 de la ley 23.966?. De modo que al no poderse descartar la hipótesis sostenida por los imputados en la audiencia del debate en cuanto a que la totalidad de los productos que salieron de la empresa fueron elaborados de conformidad con la exención, la duda habrá de jugar a favor de los mismos" (cfr. fs. 1856/1863 vta.).

II En el recurso de casación que se trae a estudio del Tribunal, la querrela (Administración Federal de Ingresos Públicos) sostiene que "los elementos de convicción obrantes en autos obligan a llevar adelante una interpretación diferente a la expuesta en la resolución absolutoria, que permite una concreta certeza de que el uso abusivo del beneficio impositivo, y las condiciones de obtención del mismo, fueron aprovechados de manera fraudulenta por el imputado en beneficio propio" (fs. 1872 vta.). Entiende, en tal sentido, que el accionar de "Conflans S.A." en el periodo objeto de imputación no se ajustó a lo que preveía el artículo 7 inciso "c" de la Ley 23.966, según el texto vigente al momento de los hechos, "puesto que los solventes y aguarrases 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, para venderlos a terceros bajo denominaciones ficticias de 'diluyentes' y/o 'thinners?; de suerte que este proceder constituía una reventa total del producto adquirido en virtud del beneficio en trato, soslayándose de esta manera los destinos a los que la ley del gravamen supedita la operatividad de la exención contemplada por la norma" (fs. 1873) . En relación con tal aserto, agrega luego que a partir de la gran cantidad de materias primas adquiridas por la firma "Conflans S.A." y las conclusiones a las que arribara la autoridad administrativa luego de las tareas de constatación, descartaban la existencia de "proceso de transformación alguno", y señala que "la aplicación de ínfimas porciones de aditivos aparece como un recurso para sustentar formalmente una preparación elaborada ficticia" (v. fs. 1874). Alega además la impugnante que en la sentencia cuestionada se han omitido "parte de los hechos que conformaban el delito", y menciona al respecto la adquisición de hidrocarburos "al amparo de un beneficio tributario sin dar cumplimiento con los requisitos establecidos por la norma" y el hecho de respaldar las operaciones en "clientes que niegan las ventas" (v. fs. 1874 vta.).

La recurrente postula además -invocando un vicio in procedendo-, que la sentencia recurrida fue dictada "en clara violación al art* 123 de Código Procesal Penal de la Nación que establece que 'las sentencias y los autos deberán ser motivados'" (fs. 1875). Refiere, con relación a ello, que las conclusiones a las que arribara su parte en sede administrativa "fueron respaldadas con los testimonios receptados a lo largo del debate que han corroborado la inexistencia de por un lado, infraestructura necesaria para efectuar el proceso de elaboración que Conflans' manifestara hacer a los hidrocarburos adquiridos con la exención, y por otro lado, la inexistencia de un alto porcentaje de las operaciones de venta denunciadas", y reiteró que "el ajuste tiene dos aristas", relativas al uso injustificado de una exención tributaria y a la impugnación de operaciones de ventas, y señala que "lo que confirma el objeto de la investigación no es sólo el uso fraudulento de una exención tributaria, sino las ventas no justificadas de solventes adquiridos bajo el amparo de la exención". Solicita por ello, "no una nueva consideración de los hechos, en cuanto a su constatación y valoración sino la asignación de una nueva significación jurídica, determinando de esta manera si estos hechos

autorizan la absolución dictada" (fs. 1876). Con respecto a lo afirmado por el tribunal de previa instancia en lo atinente a las presunciones, afirma la querella: "La presunción a la que se hace referencia en el decisorio no es tal ya que lo denunciado en cuanto a que la contribuyente efectuaba un uso abusivo de la exención tributaria fue demostrada en el marco del debate oral, y por supuesto a lo largo del proceso de instrucción en el que se han acollorado elementos documentales y testimoniales -exhibidos en el juicio- que dan cuenta de la maniobra dolosa". Y luego agrega que "la venta de solvente en el mismo estado del adquirido se denuncia en sustento a un informe de fiscalización a tareas de investigación llevadas a cabo en ese sentido, a verificaciones en los depósitos de la contribuyente, sumado a elementos de convicción obtenidos en la instrucción" (fs. 1876 vta.)

III III.1) Descriptos y evaluados los antecedentes del caso, corresponde seguidamente tratar el recurso traído a estudio. Conforme fueran fijadas las acusaciones que oportunamente el Ministerio Público Fiscal y la querella (AFIP) dirigieran contra los encausados C. y B., éstos fueron imputados por la utilización fraudulenta de exenciones impositivas (artículo 2 de la Ley 24.769, conforme el texto vigente al momento de los hechos). Dicha exención era la contenida en la Ley de Impuesto sobre Combustibles Líquidos y el Gas Natural -n° 23.966- cuyo texto, al momento del comportamiento enjuiciado, establecía un impuesto sobre la transferencia a título oneroso o gratuito de determinados productos combustibles -naftas, gasolina, solvente, aguarrás, gas oil, diesel y kerosene (artículos 1° y 4°), encontrándose dentro de los sujetos obligados al pago del tributo "aquellas empresas que refinan o comercialicen combustibles líquidos y/o otros derivados de hidrocarburos en todas sus formas" (artículo 3, inciso "b"). La exención motivo de controversia en el presente caso, contenida en el artículo 7 de la ley de cita, regía para aquellas transferencias en las que los productos se destinaren como materias primas para ciertos procesos productivos. Así, para los "solventes alifáticos y aromáticos y el aguarrás" cuando estos tuvieren como destino su uso "como materia prima en la elaboración de productos químicos y petroquímicos, como insumo de la producción de pinturas, diluyentes, adhesivos, agroquímicos". Ese beneficio -lógicamente- se cancelaba si quienes se habían registrado como exentos utilizaban luego los productos para fines distintos a los establecidos por la norma que los liberaba de la imposición, debiendo pagar en ese caso el importe que les hubiese correspondido tributar en oportunidad de la transferencia pretendidamente exenta. En síntesis -y tal como lo explicara el tribunal a quo- la regla era que la transferencia de productos combustibles debía tributar, salvo en aquellos casos en los que el producto en cuestión se destinase a materias primas o insumos para elaborar productos industriales.

III.2) Conforme el marco fáctico fijado por el tribunal de previa instancia, en el caso se comprobó -a partir de lo actuado por la agencia estatal de recaudación- que ciertos clientes de la firma "Conflans S. A." no reconocieron algunas de las facturas que registraban, en apariencia, operaciones de venta de combustible amparadas por la exención tributaria en análisis; asimismo, otros no reconocieron operación comercial alguna con la firma de C. y B., mientras que uno de esos presuntos clientes no fue siquiera hallado. En términos generales, los hechos motivo de juzgamiento fueron así fijados prácticamente a lo largo de los diecinueve años que lleva este proceso. Está fuera de discusión, por otra parte, que las irregularidades constatadas pudieron servir de base en instancia administrativa para que la AFIP presuma que las operaciones sin respaldo no habían sido llevadas a cabo de acuerdo a la norma que establecía la exención tributaria. Ello, más allá del curso que pudo haber tenido el procedimiento administrativo correspondiente. En jurisdicción penal, sin embargo, es razonable entender -como lo hizo el tribunal a quo- que tales constataciones no resultan suficientes para dar certeza a la pretensión de las partes acusadoras, que en el caso de la querella -que es la única que aquí cuestiona la decisión liberatoria-, comprende un pedido de pena para cada uno de los encartados de cuatro años y medio de prisión (cf r. fs. 1829).

III.3) Corresponde tener en cuenta, parámetro rector en la solución del caso, el estándar fijado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en su precedente de Fallos 312:447 ("Mazza"), conforme el cual "la negativa de hacer extensivo al campo de la responsabilidad penal tributaria el sistema de presunciones que la ley establece para determinar la existencia y medida de la obligación tributaria se ajusta al principio de legalidad (arts. 18 y 19 de la Constitución Nacional)". El Alto Tribunal precisó luego los alcances del criterio citado. Así, en el caso registrado en Fallos 322:519 (ratificado luego en Fallos 323:2172), en el que se discutía una multa que el ente recaudador había aplicado en los términos del artículo 45 de la Ley 11,683 (Procedimiento Fiscal), que -conforme el texto entonces vigente- disponía dicha sanción para quien "omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas". Allí, la CSJN señaló que "la doctrina establecida en el precedente 'Mazza' sólo encuentra sentido respecto de infracciones que requieran de una actividad dolosa tendiente a defraudar los intereses del Fisco: dicha doctrina impide que las presunciones que contempla la ley a los efectos de determinar la obligación tributaria del responsable, sean utilizadas, además, para presumir -y tener de ese modo probada- la existencia de esa conducta dolosa; tal extremo debe acreditarse con sustento en otros elementos de prueba?". Por tales motivos, la resultaba aplicable la doctrina jurisprudencial de cita, pues "surge claramente del texto transcrito que no es exigible una conducta de carácter doloso del contribuyente que deba ser acreditada por el organismo recaudador", concepto que precisó seguidamente señalando que, en el caso, la materialidad de la infracción habla quedado acreditada "con la determinación de la obligación tributaria que ha quedado firme -de la que resulta la omisión del pago de impuestos y la inexactitud de las declaraciones juradas presentadas

por la actora-". No resulta ocioso agregar que, más recientemente (Fallos 333:993), el máximo tribunal del país recordó que a lo largo de su jurisprudencia había justificado la existencia de mecanismos presuntivos utilizados por el legislador para establecer tributos, pero puntualizó que esa validez siempre había estado sustentada en "la existencia de excepcionales circunstancias". Dijo en tal sentido que "como principio general, no es objetable que el legislador al establecer un tributo utilice la técnica de las presunciones. La necesidad de acudir a éstas es admitida por la doctrina y receptada por los ordenamientos jurídicos de diversos países, aunque se ha enfatizado en que para evitar situaciones inicuas su uso debe ser limitado a aquellos casos en que existan circunstancias especialísimas que lo justifiquen".

III.4) En el presente caso, la constatación de las irregularidades que detectó la agencia federal interviniente no alcanzan para tener por comprobada la imputación formulada por las partes acusadoras. Ello, pues -tal como afirma el tribunal a quo- la falta de reconocimiento de ciertas facturas por parte de algunos clientes sólo permitiría aseverar que éstos no fueron los verdaderos destinatarios de los productos vendidos. En sede administrativa, y a los fines del cálculo del tributo, ese dato objetivo puede ser utilizado como presunción de que esas ventas sin respaldo documental fueron efectuadas al margen de la exención. Sin embargo, en el ámbito jurídico-penal, el delito que la querella pretende atribuir a los encartados C. y B. demanda comprobar además, y de modo primordial, que esos productos fueron vendidos por los nombrados en condiciones distintas a las que exige la exención tributaria en estudio (en el caso, en el mismo estado en que habían sido adquiridos y sin ser sometidos a proceso de transformación alguno), pues sólo a partir de la comprobación de tal extremo podría afirmarse que esas ventas no estuvieron amparadas por el artículo 7 de la ley 23.966 y, por ende, implicaron una evasión del pago del Impuesto a la transferencia de Combustibles mediante la utilización fraudulenta de exenciones (artículos 1 y 2, inciso "c" de la Ley 24.769). Conforme lo antes afirmado, se aprecia que la conclusión a la que arribaron los magistrados de previa intervención en cuanto a que la acusación se sustentó sobre la base de presunciones, y que éstas resultan insuficientes por sí mismas para fundar la atribución de responsabilidad por la evasión imputada, encuentra sustento en las constancias de la causa y en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación antes citada. En ese contexto, la decisión del tribunal a quo constituye una razonable aplicación del principio in dubio pro reo; ello, más allá de que las explicaciones que dieran los imputados sobre el particular resulten o no plausibles (art. 3 C.P.N.).

III. 5) Por otra parte -y a mayor abundamiento-, se advierte que la recurrente efectúa un análisis parcial de los fundamentos de la sentencia que cuestiona, y omite refutar diversas consideraciones efectuadas por el tribunal a quo que resultan de relevancia para la solución que éste adoptara. En tal sentido, los argumentos de la querella tendientes a demostrar que los encartados no sometieron los productos por ellos adquiridos a ningún proceso de elaboración -por lo que su actividad no encuadraría en la excepción legal aquí tratada-, no sólo es una reiteración de lo que la parte expresara en otras etapas del proceso, sino que además se sustenta en un análisis sesgado de las constancias de autos y los fundamentos de la sentencia. Ello, toda vez que la recurrente no se hace cargo del fundamento central que expusiera el tribunal a quo para refutar su pretensión, esto es, que si el proceso de mezcla utilizado por "Conflans S.A." no resultaba suficiente para que la empresa pudiera acogerse a la excepción, la administración debió objetar todas las operaciones llevadas a cabo durante el período fiscal de trato, y no observar sólo aquellas no justificadas y convalidar aquellas que sí tenían respaldo documental. En otras palabras: el tribunal de previa instancia entendió que si la agencia estatal actuante hubiese sido consecuente con lo que ahora propone, debió haber observado también las operaciones que estaban justificadas documentalmente, pues los productos objeto de las mismas habían sido sometidos sólo a "mezcla", procedimiento que - como se dijo- la recurrente entiende insuficiente a los fines de la exención. En tal sentido, el tribunal de previa instancia señaló que "en el marco de la orden de intervención llevada a cabo respecto de 'Conflans S.A.' fueron reconocidas por los clientes de aquélla y se tomaron como válidas por la fiscalización, determinadas operaciones que tenían por objeto productos que por su descripción permitía considerarlos como transformados o sometidos a cierta elaboración y que, por ende, justificaban el destino exigido por la exención prevista por el art. 7 de la Ley 23,966" (fs. 1858 vta.). Asimismo, puso énfasis en las contradicciones en las que había incurrido el propio organismo recaudador, "al considerar por un lado, válidas ciertas operaciones reconocidas por clientes de 'Conflans S.A.' las cuales tenían por objeto productos que cabían dentro de la exención y, por otro lado, al cuestionar la capacidad y posibilidad de efectuar mezclas, elaboraciones, procesos de transformación por parte de la referida empresa (...) si la conclusión de la fiscalización hubiese sido que la empresa no podía efectuar procesos de mezcla, el organismo recaudador debería haber impugnado la totalidad de las operaciones de venta de 'Conflans S.A.', aun aquéllas reconocidas por los clientes adquirentes de productos elaborados (cfr. Fs. 1860). Además, las objeciones de la impugnante con relación al procedimiento de mézela parecen haber desatendido lo afirmado en el debate por el testigo Miguel Reznik -Ingeniero Químico del INTI-, quien, preguntado acerca de la posibilidad de mezclar solventes, afirmó que "todo se puede mezclar y de mezclar dos solventes se obtiene otro de características distintas, el que puede ser usado con el fin que se establezca, como ser ejemplo en pinturas", y que "se pueden mezclar los solventes tirándolos en un recipiente, dicha mezcla es un proceso físico y con la misma se generaría un producto con una distinta conformación a los iniciales" (fs. 1748 vta./1749). Conforme lo expuesto, no se advierte

qué elementos colectados en autos permitirían arribar a la "concreta certeza" que la querrela alega con relación al uso abusivo del beneficio impositivo por parte de los encartados, y la recurrente tampoco los invoca, más allá de esa sola afirmación y de la insistencia en fundar la imputación penal en las operaciones de venta observadas y en sus contradictorias críticas con respecto al procedimiento de mezcla. A su vez, la respuesta que la impugnante ensaya con relación al argumento central de la decisión liberatoria aquí discutida es meramente formal y aparente, pues la recurrente solo dice que "la presunción no es tal", pero no acompaña tal aserto de una fundamentación que lo sustente, sino tan sólo de afirmaciones voluntaristas. Por otra parte, en cuanto al pedido de la recurrente para que el Tribunal asigne una "nueva significación jurídica" a los hechos aquí juzgados, se advierte que tal aserto se expresa aisladamente, sin una fundamentación que lo acompañe y sin siquiera referir cual sería el encuadre jurídico novedoso que se postula y, además, porque ello no confrontaría eventualmente con el derecho de defensa. IV Con el análisis y argumentaciones expuestas, propongo al acuerdo rechazar el recurso de casación interpuesto por la parte querellante, con costas. Tal es mi voto.- Los señores jueces Daniel Antonio Petroné y Diego G. Barroetaveña dijeron: Que por coincidir en lo sustancial con las razones expuestas en el voto de la colega que lidera el acuerdo, Dra. Ana María Figueroa, adhieren a su propuesta de rechazar el recurso deducido por la querrela, con costas. Por ello, el Tribunal RESUELVE: RECHAZAR el recurso de casación interpuesto por la parte querellante a fs. 1866/1878; CON COSTAS. Regístrese, notifíquese y comuníquese (Acordadas C.S.J.N. 15/13, 24/13 y 42/15). Remítase la causa a su origen y sirva la presente de muy atenta nota de envío. DIEGO G. BARROETAVERÑA DRA. ANA MARÍA FIGUEROA DANIEL ANTONIO PETRONE WALTER DANIEL MAGNONE SECRETARIO DE CÁMARA 041871E