

Evasion Tributaria Simulacion Dolosa De Pago Sobreseimiento Procesamiento

JURISPRUDENCIA

Evasión tributaria. Simulación dolosa de pago. Sobreseimiento.

Procesamiento Se hace lugar al recurso de apelación interpuesto por la querellante AFIP-DGI y se dicta el procesamiento del imputado en orden al delito de simulación dolosa de cancelación de obligaciones, por entender que existen elementos de convicción suficientes como para sostener, con el grado de probabilidad que la etapa procesal requiere, la presunta responsabilidad del nombrado en la comisión del hecho, consistente en haber simulado el pago de obligaciones de IVA mediante la presentación de formularios de solicitud de compensación provenientes de saldos a favor presuntamente apócrifos.

Córdoba, 28 de octubre de 2019. Y VISTOS: Estos autos: ?F., EDUARDO DANIEL; INTERNON S.A. SOBRE SIMULACIÓN DOLOSA DE PAGO? (Expte.: FCB 29357/2015/CA2)?, venidos a conocimiento de la Sala ?A? del Tribunal en virtud del recurso de apelación interpuesto por la querellante AFIP-DGI, en contra de la resolución dictada por el señor Juez Federal N° 1 de Córdoba, con fecha de 27 de noviembre de 2018, en la que decidió: ?...RESUELVO: SOBRESEER a E. D. F., -filiado en autos- en orden al delito de Simulación Dolosa de Pago (art. 11 de la Ley 24.769), (ocho hechos) por el que fuera imputado en estas actuaciones, dejando la expresa constancia que la formación del presente sumario no perjudica el buen nombre y honor de que hubieren gozado (art. 2 C.P. y 336 inc. 3° y último párrafo del C.P.P.N.)PROTOCOLICESE, HAGASE SABER Y OPORTUNAMENTE ARCHIVENSE. Fdo: RICARDO BUSTOS FIERRO, JUEZ FEDERAL. Ante mi: FACUNDO TRONCOSO, SECRETARIO?. Y CONSIDERANDO: I.- Los presentes autos llegan a estudio del Tribunal en virtud del recurso de apelación presentado por la querellante AFIP-DGI, en contra de la resolución precedentemente transcripta. En su expresión de agravios la recurrente señaló que el imputado F., en su calidad de vicepresidente de I. S.A. y de administrador de claves fiscales de la firma, con fecha 12.05.2014 generó saldos de libre disponibilidad en IVA del período 05/2009 al rectificar la declaración jurada de ese período e incluir pagos a cuenta inexistentes. Luego, los días 13.05.2014, 26.05.2014 y 28.05.2014 la firma transmitió por Internet formularios de compensación mediante los cuales canceló obligaciones de IVA adeudadas utilizando el falso saldo de libre disponibilidad. Asimismo, expresa que los hechos atribuidos a la firma I. S.A. conforme la redacción originaria del art. 11 de la ley 24.769, constituían ocho hechos de tal figura delictiva. La nueva redacción del nuevo tipo penal de simulación dolosa de pago en el art. 10 de la ley 27.430, introdujo una condición objetiva de punibilidad que determina que los hechos ventilados en autos ya no sean ocho hechos sino que, dado que las simulaciones se realizaron los días 13, 26 y 28 de mayo de 2014 y ascendieron a la suma total de \$507.031,85, solo constituye un hecho del delito de simulación dolosa de pago establecido en el art. 10 del Régimen penal tributario previsto por ley 27.430. Entonces, sostiene que a la luz del razonamiento expuesto es dable concluir que los hechos que se ventilan en autos encuadran perfectamente en el tipo penal dispuesto por el art. 10 de la ley penal tributaria prevista por ley 27.430 ya que se ha constatado que el imputado fraudulentamente generó un saldo falso de libre disponibilidad en IVA (período 5/2009 y luego utilizó saldo falso de libre disponibilidad para fingir la cancelación de obligaciones impositivas a su cargo por un monto de \$507.031,85 es decir por encima de la condición objetiva de punibilidad establecida por la norma penal analizada. Por ello, señala que el razonamiento desarrollado por el tribunal a-quo incurre en una incorrecta interpretación del art. 10 de la ley penal tributaria dispuesta en la Ley 27.430 que contraría la letra de dicha norma ya que una interpretación literal de la misma determina que la condición objetiva de punibilidad allí considerada debe valorarse dentro del ejercicio fiscal en el que se realizó la simulación, con total independencia del destino dado a tales formas de cancelación. En ese sentido agrega que el verbo típico previsto en la norma penal analizada es ?simular? y el objeto sobre el que recae tal acción es la cancelación de obligaciones impositivas o previsionales?. La propia letra textual del art. 10 mencionado establece que la condición objetiva de punibilidad se refiere a la acción de simular y no al resultado de ?cancelación? toda vez que dicha norma impone solo será punible la simulación si el ?monto simulado superare la suma de quinientos mil pesos (\$500.000) por cada ejercicio anual?. El fallo impugnado ha omitido valorar que el art. 10 de la Ley 27.430 no se refiere a ?monto cancelado? sino a ?monto simulado?, por ende el cómputo de la condición objetiva de punibilidad debe referirse a la acción de simular, analizando si las simulaciones realizadas durante un ejercicio fiscal anual superan o no el umbral de los quinientos mil pesos (\$500.000) tratándose de obligaciones impositivas. De tal modo, la recurrente considera que en su resolución el Juez afirma que las simulaciones realizadas por el contribuyente I. S.A. pese a superar los \$500.000 por año, resultan atípicas porque las obligaciones cuyo pago resultó fingido ascienden a la suma de \$191.704 de IVA de 2013 y a \$315.327,85 de IVA 2014. Es decir que el Tribunal de primera instancia consideró condición objetiva de punibilidad en función de las cancelaciones y no según las simulaciones realizadas, de esta manera el tribunal ha resuelto de modo contrario a las limitaciones impuestas por la propia ley, lo cual resulta agravante para AFIP, en tanto resulta arbitraria y constituye derivación

razonada del derecho vigente. En apoyo a su postura cita jurisprudencia de otros tribunales. Para concluir, entiende que la tipicidad del delito de simulación dolosa de pagos está dada por el hecho de aparentar el pago de obligaciones fiscales. Esta es la conducta que el legislador calificó como merecedora de reproche penal por ser peligrosa para el bien jurídico protegido; de allí que exigir el efectivo perjuicio patrimonial a las arcas del estado para su configuración implica agregar un requisito que no surge de la norma penal analizada. Por esta razón, expresa que determinar el mínimo no imponible a partir del monto o período de obligaciones efectivamente canceladas, sin tener en cuenta el momento en que la conducta de simulación se llevó a cabo, sería ir en contra de la norma y privarla del sentido que el legislador le dio expresamente. En suma, por las razones expuestas solicita que se haga lugar a la apelación y se revoque el sobreseimiento dictado a favor del imputado F..

II.- Por su parte, la defensa del imputado F. sostuvo que las compensaciones se trataron de un error involuntario y que mediante multinota se solicitó la anulación de tales compensaciones realizadas para extinguir las obligaciones del Impuesto al valor agregado. Asimismo, señala que la condición objetiva de punibilidad hace mención a obligaciones tributarias y es clara la referencia que dichas obligaciones se toman por cada ejercicio anual, de ninguna manera se atiende al momento en que se cancelan, aspecto que solo puede tenerse presente para la prescripción y siempre que constituya delito, sino a las obligaciones tributarias anuales.

III.- A los fines de que los magistrados intervinientes emitan su voto, se realizó sorteo del orden de votación y que según certificado actuarial corresponde expedirse en primer término, a la señora Juez de Cámara doctora Graciela Montesi, en segundo lugar, al señor Juez de Cámara, doctor Eduardo Ávalos y; por último, al señor Juez de Cámara, doctor Ignacio María Vélez Funes. La señora Juez de Cámara Dra. Graciela Montesi, dijo: Los presentes autos son traídos a esta instancia en virtud del recurso de apelación deducido por la querellante AFIP-DGI, en contra de la resolución dictada por el señor Juez Federal N° 1 de Córdoba por medio de la cual dispuso el sobreseimiento del imputado E. D. F. en virtud de que los hechos investigados no encuadrarían en figura legal (conf. art. 336, inc. 3, del CPPN). En particular, la controversia se centra en determinar si los hechos atribuidos alcanzan o no la condición objetiva de punibilidad que exige el art. 10 del régimen penal tributario previsto por el art. 279 de la Ley 27.430. En primer lugar, es preciso señalar que la cuestión planteada en los presentes autos ya fue objeto de análisis por parte de la suscripta con fecha 03.07.2018. Así, en dicha oportunidad dejé expresado que compartía las conclusiones del auto de sobreseimiento recurrido, del mismo modo en que ahora comparto la solución propiciada por el Inferior, toda vez que no han variado las circunstancias de hecho ni de derecho allí analizadas. En efecto, atendiendo al requerimiento fiscal de instrucción y la acción penal promovida en contra del imputado E. D. F. y su indagatoria, durante el mes de mayo de 2014 aquél habría simulado el pago de obligaciones de IVA correspondientes a los períodos noviembre de 2013 por \$ 126.202.84 (hecho 1), agosto de 2013 por \$ 7.329.29 (hecho 6), septiembre de 2013 por \$ 14.157.32 (hecho 7), octubre de 2013 por \$ 44.014.55 (hecho 8), enero de 2014 por \$ 82.381.74 (hecho 2), febrero de 2014 por \$ 19.298.58 (Hecho 3), marzo de 2014 por \$ 79.967.18 (hecho 4), y abril de 2014 por \$ 133.680.35; todo mediante la presentación de formularios de solicitud de compensación provenientes de saldos a favor presuntamente apócrifos originados en la declaración jurada rectificativa de IVA N° 1 del mes de mayo de 2009. Entonces, los períodos correspondientes al ejercicio anual 2013 de IVA, identificados en los hechos 1, 6, 7 y 8, suman un total de pesos ciento noventa y un mil setecientos cuatro (\$ 191.704), mientras que los correspondientes al ejercicio anual 2014 -hechos 2, 3, 4 y 5- arrojan un total de pesos trescientos quince mil trescientos veintisiete con ochenta y cinco centavos (\$ 315.327,85). Las circunstancias apuntadas han sido contempladas por el Instructor al señalar que mediante las supuestas maniobras ilícitas enrostradas al imputado F. se habría provocado un perjuicio fiscal cuantificado en \$ 191.704 para el período fiscal 2013 y en \$ 315.327,85 para el período fiscal 2014. Repárese que la actual redacción del tipo penal bajo estudio, contenida en el art. 10 del artículo 279 del Régimen Penal Tributario previsto por la Ley 27.430, requiere que en el caso de obligaciones tributarias y sus sanciones el monto simulado supere la suma de quinientos mil pesos (\$ 500.000) por cada ejercicio anual, como así también la suma de cien mil pesos (\$ 100.000) por cada mes en el caso de recursos de la seguridad social y sus sanciones. Por lo tanto, aún cuando las maniobras tendientes a la simulación de la cancelación de las obligaciones Tributarias se habrían llevado a cabo durante el año 2014, entiendo que a los fines de la configuración del tipo penal bajo estudio debe distinguirse entre aquellas obligaciones tributarias correspondientes al ejercicio anual 2013, de las que responden al ejercicio anual 2014, siendo ésta la interpretación auténtica que resulta de la literalidad de la norma que mejor se identifica con la finalidad y el espíritu del Régimen Penal Tributario actual. Realizada esta disquisición, se observa que en ninguno de ambos casos se supera el monto establecido por el tipo penal como condición objetiva de punibilidad, esto es en el particular, que el monto simulado supere la suma de pesos quinientos mil (\$ 500.000) por cada ejercicio anual. Se ha dicho al respecto que "en materia tributaria la exégesis debe efectuarse a través de una razonable y discreta interpretación de los preceptos propios del régimen impositivo y de los principios que lo informan con mira a determinar la voluntad legislativa..."(CSJN, Fallos 304:203, entre otros). Por ello, entendiendo evidente que los montos no superan dicha cantidad y por aplicación del principio de ley penal mas benigna previsto por el art. 2 del CP -al que he hecho expresa referencia en mi voto del pasado 03/07/2018- coincido con el Instructor en que

las conductas bajo análisis se han tornado atípicas y, por lo tanto, no resultan merecedoras de reproche penal alguno, corresponde el sobreseimiento del imputado en los términos del art. 336 del CPPN. Por lo tanto, estimo que debe confirmarse la resolución dictada por el Juez Federal N° 1 de Córdoba con fecha 27 de noviembre de 2018 en cuanto dispuso el sobreseimiento en favor del imputado E. D. F. (DNI ...) en orden a los hechos de simulación dolosa de pago -hoy simulación de cancelación de obligaciones- investigados en la presente causa, dejando a salvo el buen nombre y honor de que hubiere gozado el imputado (art. 336, inc. 3° del CPPN). Sin costas (arts. 530 y 531 del CPPN). Así voto. El señor Juez de Cámara Dr. Eduardo Ávalos, dijo: En orden al análisis del asunto sometido a revisión en estos autos, disiento con los argumentos y solución propiciada por la señora Jueza de Cámara del primer voto, Dra. Graciela Montesi, en el sentido que deba confirmarse la resolución dictada con fecha 27 de noviembre de 2018 por el Juez Federal N° 1 de Córdoba en cuanto dispuso el sobreseimiento del imputado E. D. F. (DNI ...) en orden a los hechos por los que fuera indagado en autos (art. 336, inc. 3° del CPPN).

I. Aplicación retroactiva de ley penal más benigna

Del relato histórico de los hechos endilgados al imputado F. -que en la pieza acusatoria se encuentran descriptos como ocho (8) hechos de simulación dolosa de pago- el imputado F., en carácter de representante de la firma I. S.A., habría compensado obligaciones tributarias con saldos a favor de libre disponibilidad compuesto de crédito fiscal inexistente que superan el monto de condición objetiva de punibilidad de quinientos mil pesos (\$500.000) por ejercicio anual en caso de obligaciones tributarias y sus sanciones, que exige el tipo penal del art. 10 del régimen penal tributario previsto por el art. 279 de la Ley 27.430,. Ante todo, cabe señalar que, como es sabido, con fecha 27 de diciembre de 2017, se sancionó la Ley 27.430 (B.O. 29.12.2018), mediante la cual se dispuso un nuevo Régimen Penal Tributario, por derogación del anterior -art. 280 de dicha ley- que incluyó diversas modificaciones en los textos legales de la mayoría de los tipos penales allí contemplados. Concretamente, en el caso del delito de simulación dolosa de pago investigado en autos -hoy, simulación dolosa de cancelación de obligaciones, art. 10 del régimen penal tributario previsto por el art. 279 de la Ley 27.430,- en su texto legal, la norma penal vigente dispone que ?será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el que mediante registraciones o comprobantes falsos, declaraciones juradas engañosas o falsas o cualquier otro ardid o engaño, simular la cancelación total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, sean obligaciones propias o de terceros, siempre que el monto simulado superare la suma de quinientos mil pesos (\$ 500.000) y sus sanciones, y la suma de cien mil pesos (\$ 100.000) por cada mes, en el caso de recursos de la seguridad social y sus sanciones?(el resaltado es mío).

Por su parte, la norma penal derogada -vigente a la fecha de los hechos- disponía en su art. 11 de la Ley 24.769, que ?Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el que mediante registraciones o comprobantes falsos o cualquier otro ardid o engaño, simular el pago total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, sean obligaciones propias o de terceros (Artículo sustituido por art. 10 de la Ley N° 26.735 B.O. 28/12/2011). Es decir que el nuevo texto legal del delito de simulación dolosa de cancelación de obligaciones, entre otras modificaciones, incorporó una condición objetiva de punibilidad que exige que el monto simulado supere el importe de pesos quinientos mil (\$500.000), por cada ejercicio anual en el caso de obligaciones tributarias y sus sanciones. En este sentido, considero que la inexistencia de condición objetiva de punibilidad del tipo penal contemplado por el régimen derogado, suponía ?...una serie de consecuencias inaceptables (...) una interpretación estricta y restrictiva de los tipos penales en el régimen especial debería incluir necesariamente que la simulación punible solo será aquella en que lo pretendidamente pagado total o parcialmente se corresponda con el monto indicado. Si así no lo fuera, la conducta debiera mantenerse en el ámbito contravencional?(RIQUERT, Marcelo A. Régimen penal tributario y previsional. Ley 27.430. Comentada. Anotada. 2da. Ed. actualizada. Ed. Hammurabi. Buenos Aires, año 2018. pág. 216). Entonces, en función de los nuevos requisitos típicos del delito que se endilga en autos al imputado F., corresponde aplicar -como ley penal mas benigna- el art. 10 del régimen penal tributario previsto por el art. 279 de la Ley 27.430, corresponde aplicar retroactivamente, (conf. art. 18 de la CN, art. 9 de la CACH, art. 2 del CP), conforme ya fuera señalado por el suscripto, recientemente, en autos ?Ludueña, Víctor Hugo s/ simulación dolosa de pago?(Expte. 26713/2015), Resolución del 29.03.2019).

II. De la situación procesal

Dirimida, entonces, la cuestión relativa a la ley penal aplicable en autos, corresponde ahora analizar si en autos se encuentran reunidos los requisitos típicos que exige la figura de simulación dolosa de cancelación de obligaciones que se endilga al imputado F. y si existen elementos de convicción suficientes para estimar su participación en el hecho y su responsabilidad penal. En orden a los hechos enrostrados al imputado F. -en carácter vicepresidente y administrador de relaciones de la clave fiscal de firma I. S.A.- art. 10 del régimen penal tributario previsto por el art. 279, de la Ley 27.430, establece que será reprimido con prisión de dos a seis años el que mediante registraciones, comprobantes falsos, declaraciones juradas engañosas o falsas o cualquier otro ardid o engaño, simular la cancelación total o parcial de obligaciones tributarias, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, sean obligaciones propias o de terceros, siempre que el monto simulado superare la suma de quinientos mil pesos (\$500.000) por cada

ejercicio anual en caso de obligaciones tributarias y sus sanciones. En tal sentido, para la configuración del delito de simulación dolosa de cancelación de obligaciones, la figura penal exige -como acción típica- que se simule la cancelación total o parcial de obligaciones tributarias. En doctrina se ha definido a la acción de simular como "fingir, crear apariencia de lo que no existe para que los otros se convenzan de su existencia parcial o total, llenando las formas para aparecer como existentes" (ABOSO, Gustavo Eduardo. Código Penal de la República Argentina. Comentada y concordada con jurisprudencia. 4° edición. Ed. B. de F. Buenos Aires, año 2017. Pág. 1053, citando a Núñez, Fontán Balestra y Laje Anaya). Es decir, la acción típica contenida en la figura bajo análisis se encuentra determinada por el hecho de dar apariencia de cierto a algo que no lo es. Además, el tipo penal en juego requiere que dicha conducta deba estar acompañada de algún artificio o maquinación tendiente a sustentar la simulación de la cancelación de obligaciones cuando exige, como medio comisivo, que el delito sea efectuado "mediante registraciones, comprobantes falsos, declaraciones juradas engañosas o falsas o cualquier otro ardid o engaño". En doctrina también se ha definido al ardid como "el empleo o utilización de medios artificiosos para deformar la realidad, ya sea simulando aquello que no existe u ocultando lo que existe" y como "el despliegue intencional de alguna actividad, cuyo efecto sea el hacer aparecer, a los ojos de cierto sujeto, una situación falsa como verdadera y determinante" (Ob. cit. Pág. 950, con cita de Donna y Soler). Entonces, en función de la acción típica descripta -que reprime la acción dolosa de "simular la cancelación de obligaciones"-, debe ser entendida como comprensiva conjuntamente no sólo con el hecho de aparentar algo que no es real -mediante la puesta en escena de un ardid o engaño-, sino también de que con dichas maniobras defraudatorias se haya logrado la cancelación de obligaciones tributarias y sus sanciones. Por ello, coincido con la doctrina en la materia que, al respecto, ha señalado que "la conducta típica consiste en simular el pago de las obligaciones descriptas, sea total o parcialmente, mediante registros o comprobantes falsos, declaraciones juradas engañosas o falsas, o cualquier otro ardid o engaño, lo que deja en claro que tales falsificaciones constituyen el medio a través del que se perpetra el pretense cumplimiento. Además, que no alcanza solo con falsificar, sino que debe usarse lo falsificado ante el organismo recaudador, justamente, para simular el pago (RIQUERT, Marcelo A. Régimen penal tributario y previsional. Ley 27.430. Comentada. Anotada. 2da. Ed. actualizada. Ed. Hammurabi. Buenos Aires, año 2018. Págs. 214/215. El resaltado es mío). Por último, la configuración del tipo penal requiere como condición objetiva de punibilidad y, en cuanto aquí interesa, que el monto simulado supere la suma de quinientos mil pesos (\$ 500.000) por cada ejercicio anual en el caso de obligaciones tributarias y sus sanciones. De las constancias de la causa surge que el imputado F., en calidad de representante de la firma I. S.A., con fecha 28.05.2014 solicitó un "certificado fiscal para contratar" -Res. General 1814/2015-, circunstancia objetiva que generó, por parte de AFIP-DGI, la verificación de la situación fiscal de la contribuyente. Asimismo, de las actuaciones administrativas se desprende que con fecha 12.05.2014, el nombrado habría presentado una declaración jurada rectificativa del impuesto al valor agregado informando la existencia de un supuesto pago a cuenta del impuesto mencionado -correspondiente al período fiscal 05/2009- por la suma de pesos \$525.000, que en realidad era inexistente (ver fs. 7/8 y 18/23 del cuerpo de pruebas de AFIP-DGI "Actuación N° 11688-390-2014"). En efecto, mediante la incorporación de este pago a cuenta falaz en el impuesto al valor agregado, la contribuyente habría logrado efectuar modificaciones de los valores informados en su declaración jurada original respecto de dicho tributo, que le habrían permitido consignar como "total de retenciones, percepciones y pagos a cuenta", la suma de pesos \$536.293,01 y, de tal forma, conseguir "un saldo de libre disponibilidad del período" por la suma de pesos \$497.502,35 (ver fs. 7 del cuerpo de pruebas de AFIP-DGI "Actuación N° 11688-390-2014"). Posteriormente, conforme surge de los elementos de prueba obrantes, el imputado F. habría efectuado movimientos de "Conversión de Saldo de Computables" por la suma de pesos \$497.502,35 y de "Conversión de Saldo de Libre Disponibilidad a Impuesto Determinado", por la suma de pesos \$27.497,65, para luego cancelar -vía compensación- una serie de obligaciones tributarias con crédito fiscal inexistente por un importe de \$507.031,85 (ver fs. 9 del cuerpo de pruebas de AFIP-DGI "Actuación N° 11688-390-2014"). En efecto, con fecha 13.05.2014, el nombrado habría compensado obligaciones adeudadas en concepto del impuesto al valor agregado, correspondientes a los períodos 11/2013, 01/2014, 02/2014 y 03/2014, por las sumas de pesos \$126.202,84; \$82.381,74; \$19.298,58 y \$79.967,18, respectivamente (ver fs. 2, 6, 7 y 8 del cuerpo de pruebas "I. S.A., CUIT 30-70787202-7. Impresiones de pantalla de compensaciones efectuadas por la contribuyente?"). Asimismo, el día 26.05.2014 el imputado F., habría efectuado la misma maniobra compensatoria para cancelar deuda del impuesto al valor agregado, correspondiente al mes 04/2014, por la suma de pesos \$133.680,35 (ver fs. 3 del cuerpo de pruebas "I. S.A., CUIT 30-70787202-7. Impresiones de pantalla de compensaciones efectuadas por la contribuyente?"). Además, con fecha 28.05.2014 habría compensado las obligaciones del mismo impuesto correspondientes a los meses 08/2013, 09/2013 y 10/2013, por la suma de pesos \$7.329,29; \$14.157,32 y \$44.014,55, respectivamente (ver fs. 1, 4 y 5 del cuerpo de pruebas "I. S.A., CUIT 30-70787202-7. Impresiones de pantalla de compensaciones efectuadas por la contribuyente?"). Por último, luego de que AFIP-DGI constatará en la declaración jurada rectificativa mencionada el cómputo indebido de conceptos contra impuesto determinado, el imputado F. reconoció la inexistencia de esos saldos de libre disponibilidad y solicitó la anulación de las

compensaciones efectuadas aduciendo un supuesto error involuntario en donde se habrían tomado saldos del impuesto al valor agregado que entendía de libre disponibilidad, mediante la presentación de formularios 206/I -multinota impositivo- de fecha 15.06.2014 y 03.07.2014 (fs. 18 y 19, del cuerpo de pruebas de AFIP-DGI ?Actuación N° 11688-390-2014?). Entonces, conforme surge de las circunstancias y conductas relatadas hasta aquí y las prueba de cargo incorporadas, considero que los hechos definidos en el acto promotor de la acción penal, cuya subsunción en la ley penal se pretende, dan cuenta de la presunta simulación de cancelación de obligaciones fiscales que superan la condición objetiva de punibilidad que exige el tipo penal endilgado al imputado F.. En tal sentido, mas allá de que la declaración jurada del pago a cuenta del impuesto al valor agregado presuntamente simulado fue consignado como correspondiente al mes de mayo del año 2009; de las constancias de la causa surge que tanto la presentación de la declaración jurada rectificativa -que configura la acción tendientes a simular mediante ardid o engaño-, como las compensaciones -que suponen la cancelación de obligaciones tributarias- fueron efectuadas en forma consecutiva durante el transcurso del año 2014. Concretamente, como señalé oportunamente, las maniobras ilícitas involucradas habrían sido efectuadas entre el 12.05.2014 y el 28.05.2014 y se encuentran amparadas por elementos de cargo suficientes. Desde otro costado, en orden a los montos de dinero involucrados en las maniobras referidas, se advierte que tanto la simulación del pago a cuenta -por la suma de \$525.000-, como los importes correspondientes a la cancelación de las obligaciones fiscales -vía compensación, por un importe total de pesos \$507.031,85- superan la condición objetiva de punibilidad de pesos quinientos mil (\$500.000) al haber sido efectuadas, como señalé precedentemente, dentro del ejercicio anual correspondiente al año 2014. En cuanto este último punto, debo decir que la interpretación del cómputo de la condición objetiva de punibilidad deriva de una interpretación restrictiva del tipo penal de simulación dolosa de cancelación de obligaciones y su relación con las maniobras ilícitas y montos dinerarios involucrados en el caso de autos que, en forma alguna, puede ser equiparada análogamente al delito de evasión fiscal. El alcance del concepto ?ejercicio anual? en el delito de evasión deriva del deber que pesa en cabeza de los contribuyentes cuando se les ?exige una declaración jurada anual que es la que en definitiva clausura o decide la condición económica del contribuyente frente al fisco a lo largo de un ejercicio final o año calendario (Fallos 322:1699). Por ello, el delito de evasión fiscal, concretamente, reprime el no pago de las obligaciones tributarias luego de transcurrido el ejercicio fiscal y al momento de presentar la declaración jurada del impuesto de que se trate. Contrariamente, coincido con que la definición que entiende que el delito de simulación dolosa de cancelación de obligaciones no reprime en forma directa el incumplimiento de las obligaciones tributarias y sus sanciones, sino la conducta ardida de desplegar una serie de artificios para simular dicha cancelación y, de tal modo, evitar su pago (Cámara Federal de San Martín, Sala I; en autos ?Supermercados mayoristas Makro S.A. s/ Infracción a la Ley 24.769(Expte. N° 33000384/2011/CA5). En este orden de ideas, tratándose en el caso de autos de una norma penal, para determinar la validez de su interpretación, debe tenerse en cuenta que la primera fuente de exégesis de la ley es su letra a la que no se le debe dar un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, sino el que las concilie y conduzca a una integral armonización de sus preceptos, propósito que no puede ser obviado por los jueces con motivo de las posibles imperfecciones técnicas en la redacción del texto legal, las que deben ser superadas en procura de una aplicación racional(Fallos 304.1820; 314:1849, 313:1149; 327:769, 310:937; 312:1484). En función de lo expuesto, considero que en autos se encuentra configurados, prima facie, los extremos objetivos y subjetivos del delito de simulación dolosa de cancelación de obligaciones (art. 10 del régimen penal tributario previsto por el art. 279 de la Ley 27.430), que pesan sobre el imputado F. y que existen elementos de convicción suficientes como para sostener, con el grado de probabilidad que la etapa procesal requiere, la presunta responsabilidad del nombrado en la comisión del hecho por el que fuera indagado, debiendo en consecuencia dictarse su procesamiento y, (arts. 306 y 310 del CPPN). Ello, sin perjuicio del carácter esencialmente revocable del auto de procesamiento y de que una profundización de la investigación por parte del Juzgado de Instrucción, conduzca, eventualmente, a una solución diferente en orden a la situación procesal del encartado(art. 311 del CPPN). Asimismo, a los fines de garantizar la doble instancia, el Juez de Instrucción deberá disponer el embargo correspondiente (art. 518 del CPPN).

III. Por lo tanto, corresponde revocar la resolución dictada con fecha 27 de noviembre de 2018 por el Juez Federal N° 1 de Córdoba en cuanto dispuso el sobreseimiento del imputado E. D. F. (DNI ...) en orden a los hechos por los que fuera indagado en autos debiendo, en consecuencia, ordenarse el procesamiento del nombrado en orden al delito de simulación dolosa de cancelación de obligaciones (art. 10 del régimen penal tributario previsto por el art. 279 de la Ley 27.430), conf. art. 306 del CPPN y, asimismo, a los fines de garantizar la doble instancia, el Juez de Instrucción deberá disponer el embargo correspondiente (art. 518 del CPPN). Sin costas (art. 531 del C.P.P.N.). El señor Juez de Cámara Dr. Ignacio María Vélez Funes, dijo: Adhiero al razonamiento y conclusión del señor Juez de Cámara Dr. Eduardo Ávalos que decide revocar el sobreseimiento, aun teniendo en cuenta la ley mas benigna para el imputado que resulta del art. 10 del régimen penal tributario (Ley 27.430) cuyo monto objetivo de punibilidad de pesos quinientos mil (\$500.000) rige como cuantía económica desde la vigencia de esa ley. Ver Boletín Oficial, 29.12.2017. Así voto. Por todo ello; SE RESUELVE: Por mayoría: I.REVOCAR la resolución dictada con fecha 27 de noviembre de

2018 por el Juez Federal N° 1 de Córdoba en cuanto dispuso el sobreseimiento del imputado E. D. F. (DNI ...) y, en consecuencia, ORDENAR EL PROCESAMIENTO del nombrado en orden al delito de simulación dolosa de cancelación de obligaciones (art. 10 del régimen penal tributario previsto por el art. 279 de la Ley 27.430) -conf. art. 306 del CPPN-, debiendo el Juez de Instrucción disponer el embargo correspondiente (art. 518 del CPPN). Por unanimidad: II. Sin costas (art. 531 del C.P.P.N.). III.- Regístrese y hágase saber. Cumplimentado, publíquese y bajen.- GRACIELA S. MONTESI JUEZ DE CÁMARA IGNACIO MARÍA VÉLEZ FUNES JUEZ DE CÁMARA EDUARDO ÁVALOS JUEZ DE CÁMARA MARIO R. OLMEDO Secretario de Cámara Correlaciones: Cuevas, Marcelo Fabián s/infracción ley 24.769 - Cám. Fed. Córdoba - Sala A - 18/05/2017 - Cita digital IUSJU017051E 044345E