



1

Poder Judicial de la Nación
CAMARA FEDERAL DE ROSARIO – SALA B

Penal/Int. Rosario, 22 de julio de 2020

Visto, en acuerdo de la Sala "B" –integrada-, el expediente Nro. FRO 53242/2017/1/CA1, caratulado "Legajo de Apelación en autos RE y SE REPARACIONES SA s/ Evasión Agravada Tributaria" (originario del Juzgado Federal Nro. 2 de San Nicolás).

El Dr. Aníbal Pineda dijo:

Vinieron los autos a conocimiento del Tribunal a raíz del recurso de apelación interpuesto por el Dr. Joaquín Manna, en ejercicio de la defensa técnica de Miguel Ángel Santianés y Miriam Santianés (fs. 59/63 vta.) contra la resolución del 21/12/2018 (fs. 46/56) en cuanto procesó sin prisión preventiva a los nombrados por considerarlos responsables del delito de evasión tributaria, previsto por el art. 1° de la Ley 24.769 (con las reformas introducidas por la ley 26.735) con la agravante prevista por el art. 2° inc. d) de la misma ley, del impuesto a las ganancias período fiscal 2016, por la suma de un millón seiscientos veintiséis mil noventa y cuatro pesos con sesenta y nueve centavos (\$1.626.094,69), en carácter de coautores, y dispuso el embargo sobre sus bienes hasta cubrir la suma de un millón y medio de pesos sobre cada uno de ellos.

Elevados los autos a este tribunal, e ingresados por sorteo informático en esta Sala "B" (fs. 75), se designó audiencia oral para informar, poniéndose en conocimiento de las partes la opción de la modalidad escrita establecida en la Acordada Nro. 161/16 (fs. 77), oportunidad en que la defensa procedió a informar oralmente (fs. 80), habiendo acompañado el Fiscal General minuta escrita (fs. 81/84 vta.), con lo que la causa quedó en estado de ser resuelta (fs. 85).

Y considerando:

1.- La defensa de los imputados, se agravió de la resolución

USO OFICIAL



recurrida, por cuanto consideró que la conducta imputada, supera, en lo que al monto se refiere, la condición objetiva de punibilidad prevista por el art. 1 de la ley 27.430, que elevó el monto en cuestión por encima de \$1.500.000.

Destacó que el propio auto impugnado reconoce por un lado que el importe cuestionado por el período 2016 es inferior a \$1.266.328,93, pero que, estima que debe adicionársele la suma de \$359.756,76 que en realidad tiene origen en la impugnación de operaciones de un período anterior (2015), lo que contraviene las previsiones del art. 1° de la ley 24.769 y modificatorias, y el art.1° del nuevo Régimen Penal Tributario que establece que los importes deben estimarse por impuesto y por período, y como es sabido, el Impuesto a las Ganancias es un impuesto de período anual.

Señaló que la resolución que procesa a sus defendidos persiste en el error de no diferenciar determinación de la obligación tributaria y la cancelación de ésta, que una cosa es la determinación del impuesto a ingresar, y otra su eventual cancelación.

Por lo tanto alegó, que por aplicación del principio de la ley penal más benigna, corresponde dejar sin efecto el procesamiento de los encartados, y disponer su sobreseimiento.

Se quejó de que se encuentran presentes los requisitos necesarios para el agravamiento de la figura. Dijo que para que se configure el agravante debe haber 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 pesos.

Resaltó que a los encausados se les imputó la comisión del delito de evasión fiscal por haber evadido la suma de \$1.626.094,69 en el Impuesto a las Ganancias período 2016, componiéndose dicho monto, por un lado por operaciones impugnadas por haber utilizado presuntamente facturas “apócrifas” y por otro lado por la utilización de un saldo a favor que fue





3

Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE ROSARIO – SALA B

catalogado como “inexistente”. Que por lo tanto no se tendría configurada la agravante, toda vez que parte del importe corresponde a la utilización de un saldo a favor que se reputó inexistente.

Se agravió del procesamiento como autora del delito a Miriam Santianés, atento a la insuficiencia de las consideraciones brindadas por el resolutivo impugnado, que dijo, en modo alguno permiten tener por acreditada, la participación endilgada. Explicó que Miriam Santianés fue quien atendió la fiscalización efectuada por AFIP y quien respondió a los requerimientos que se le efectuaron por parte del organismo recaudador, y que sobre esa base se concluyó que ambos conocían la administración y operatoria de la empresa, y que habrían incluido en las DDJJ de ésta operaciones impugnadas con conocimiento de su falsedad, cuando en párrafos anteriores se dijo que era Miguel Ángel Santianés el responsable de la clave fiscal.

Dijo que motiva además la presentación del recurso la restricción a la libertad impuesta y que impide a sus representados la salida del país, medida que consideró innecesaria, si se evalúa en su totalidad la conducta de los encartados.

Cuestionó el monto del embargo dispuesto, toda vez que consideró que éste resulta ser desproporcionado, ello si se valora que los importes reclamados por el ente fiscal fueron ingresados por la firma, quedando absolutamente canceladas las obligaciones emergentes de la presentación de las declaraciones juradas. Solicitó se efectúe una reevaluación del importe fijado como monto del embargo, dado que éste debería limitarse a una suma vinculada a los eventuales importes de las costas judiciales que emanen del presente.

Efectuó reserva de recurrir ante Tribunales Superiores.

2.- Al informar oralmente en la audiencia prevista por el art. 454 del CPPF, la defensa de los encartados se refirió exclusivamente al primer agravio, y en relación a los restantes, remitió a las razones expuestas al

USO OFICIAL



momento de interponer el recurso.

Respecto a la primera queja, cuestionó la interpretación efectuada por el a quo de que se habría configurado una conducta encuadrable dentro del art. 1° de la ley 24.769. Entendió en cambio que resultaría aplicable en este caso el monto fijado por la nueva redacción del artículo conforme ley 27.430, en virtud de la aplicación de la ley penal más benigna.

Explicó que no se configura el supuesto de condición objetiva de punibilidad. Dijo que el contribuyente fue objeto de una inspección que abarcó los períodos 2015-2016 tanto en el Impuesto al Valor Agregado como en Ganancias. Que en el 2015 había hecho una declaración jurada que dio un impuesto determinado inferior a los pagos que había realizado a cuenta, con lo cual esto generó inicialmente un saldo a favor. Luego en el 2016 presentó una declaración jurada que dio como resultado, saldo a pagar al fisco, y se ingresó el saldo.

Que la AFIP impugnó operaciones con facturas para esos períodos que eran consideradas apócrifas, razón por la que el contribuyente las excluyó en IVA y Ganancias, por lo que ocurrió en relación al año 2015 es que el monto a determinar superó los pagos a cuenta de manera que quedó impuesto a ingresar, mientras que para el año 2016, que ya había impuesto a ingresar, sólo se incrementó la declaración jurada en impuesto determinado.

Destacó que el importe que AFIP reconoce como incrementado de impuesto determinado en el año 2016 es de \$1.260.328, lo que resulta ser menor al importe previsto por el art. 1° del Régimen Penal Tributario. Entendió que el Fisco erróneamente añadió a ese importe uno derivado del saldo a favor de la exclusión del año 2015, pero que se trata en realidad de dos cuestiones distintas: mientras que el impuesto determinado tiene que ver con el nacimiento de la obligación jurídica tributaria, por otra parte el saldo a ingresar es el momento del pago, que es una instancia posterior, y se relaciona necesariamente con la determinación del impuesto que es al que apunta el tipo





5

Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE ROSARIO – SALA B

penal del art. 1°.

Resaltó que en el caso se ha englobado en un mismo importe dos cuestiones disímiles. Cuando el legislador ha querido perseguir un pago que no existe ha establecido un tipo distinto, esto es, la simulación dolosa de pago y que es un error entender que pueden usarse para agravar o para contemplar la condición objetiva de punibilidad de 2016, facturas que corresponden al período 2015.

Solicitó se haga lugar a la apelación interpuesta, se revoque el procesamiento recurrido y se dicte el sobreseimiento de los imputados.

3.- Por su parte el Fiscal General, al acompañar minuta sustitutiva del informe oral señaló que el ajuste practicado sobre el período 2016 se basó en dos conceptos diferentes, cuya sumatoria permite arribar al monto total determinado, por un lado la impugnación de compras por facturas apócrifas de diferentes proveedores (\$1.266.328,93), y por otra parte, el ajuste por impugnación de un saldo a favor del período 2015, utilizado en las DDJJ de Ganancias de 2016 (\$359.765,76), por lo que la determinación del monto del ajuste efectuado por la AFIP recae, completa y exclusivamente, en la liquidación del Impuesto a las Ganancias de la contribuyente correspondiente a la DDJJ del período fiscal 2016, con independencia de las fechas de las operaciones impugnadas o del origen de los saldos erróneamente computados a su favor.

En relación a la queja esgrimida por la defensa de que el inc. d) del art. 2 de la ley 24.769 requiere que la totalidad del monto esté conformada sea por la utilización total o parcial de facturas apócrifas, indicó que efectivamente tanto las facturas impugnadas en el período 2016, como aquellas declaradas en el período anterior (pero que generaron un saldo a favor de la contribuyente que fue impugnado por haber sido erróneamente computado en el ejercicio fiscal 2016) se hallaban respaldando operaciones impugnadas por haberse efectuado mediante la utilización de facturas

USO OFICIAL



apócrifas.

Alegó que tampoco puede receptarse válidamente el agravio expuesto, que postula el cambio de calificación, cuando como en el caso, la calificación legal no le ocasiona perjuicio alguno al procesado, quien se encuentra en libertad, motivo por el cual no resulta apelable.

Respecto a la imputada Miriam Santianés calificó su probable participación en la maniobra investigada y la correcta atribución de responsabilidad, en calidad de coautora, efectuada en el auto apelado.

Explicó que la prohibición de salida del país de los procesados aparece como la medida menos lesiva a los fines de asegurar la comparecencia de aquellos en el proceso.

Finalmente, y en relación al monto del embargo dispuesto, señaló que los agravios se presentan como una mera disconformidad con lo resuelto, sin criticar de manera razonada y concreta la decisión adoptada, por lo que también deben ser desechados.

4.- La presente causase originó por la denuncia efectuada por el Dr. Santiago Eduardo De Marco, jefe (int.) de la Sección Penal Tributaria de la División Jurídica dependiente de la AFIP, en cumplimiento de lo dispuesto por el art.177 inc. 1 del CPPN, de la que surgió que la firma Re y Se Reparaciones S.A. habría evadido el pago del Impuesto a las Ganancias, ejercicio fiscal 2016, por la suma de \$1.626.094,69.

Conforme se desprende de las constancias de estos obrados, el contribuyente habría utilizado facturas apócrifas de las sociedades Ystad S.A., Agropecuaria Los Caldenes SRL y Wismares S.A. ya que éstas habrían reflejado operaciones inexistentes, debido a que se habría demostrado la carencia de estructura, capacidad operativa y financiera para realizarlas por la suma de \$1.266.328,93, así como también el contribuyente habría computado en este período un saldo a favor de esta sociedad, correspondiente al ejercicio fiscal 2015 por \$359.765,76, el que fue posteriormente dejado sin efecto a raíz





7

Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE ROSARIO – SALA B

del ajuste efectuado en el período 2015.

5.- Ahora bien, cabe analizar en primer término, si la conducta imputada supera o no, en lo que al monto se refiere, la condición objetiva de punibilidad prevista por el ahora art. 1° de la Ley 27.430.

La AFIP, en el Cuerpo V del Legajo Principal de Impuesto a las Ganancias, informó “El Impuesto a las Ganancias a ingresar correspondiente al período 2016, luego de la presentación rectificativa, asciende a \$1.866.162,38. La diferencia a ingresar asciende a \$1.626.094,69. El mencionado importe se compone del impuesto generado por la depuración de compras efectuadas por \$1.266.328,93; y por \$359.765,76 que era el saldo a favor del período anterior (2015) considerando en DDJJ original 2016, que deja de existir luego del ajuste efectuado en el periodo 2015” (fs. 976).

Sin embargo, el art. 1 de la ley 27.430 especifica su parte pertinente, que se reprimirá a quien evada el pago de tributos, cuando este monto supere la suma de \$1.500.000, por cada tributo y por **cada ejercicio anual** (el destacado en negrita me pertenece).

El ejercicio anual, refiere al período computable a los efectos de la determinación del impuesto, y conforme surge del glosario que obra en la página “www.afip.gov.ar/glosario/index.aspx?letra=P”, período fiscal es el período abarcativo de los hechos imponibles en él producidos que servirá de base para la determinación y liquidación pertinente. Por su parte, el artículo 18 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (Texto vigente según Ley N° 25784/2003), indica que “El año fiscal comienza el 1° de enero y termina el 31 de diciembre.”

Por ello, puede aseverarse, que la evasión de Ganancias, acorde con lo regulado por el art. 1° de la ley 27.430, no tiene otro tiempo límite de consumación que el vencimiento del período fiscal anual correspondiente.

En la causa, se imputó a Miguel Ángel Santianés y Miriam Santianés, “...haber evadido el Impuesto a las Ganancias, período fiscal 2016,

USO OFICIAL



por la suma de un millón seiscientos veintiséis mil noventa y cuatro pesos con sesenta y nueve centavos (\$1.626.094,69). La maniobra evasiva consistió en la utilización de facturas idealmente apócrifas de las sociedades Ystad S.A., Agropecuaria Los Caldenes SRLy Wismares S.A., ya que éstas reflejaban operaciones inexistentes, por haberse demostrado la carencia de estructura, capacidad operativa y financiera para realizarlas. A su vez, computó en este período un saldo a favor de esta sociedad, correspondiente al ejercicio fiscal 2015, por la suma de trescientos cincuenta mil setecientos sesenta y cinco pesos con setenta y seis centavos (\$359.765,76), el que fue posteriormente dejado sin efecto a raíz del ajuste efectuado en el período 2015.” (fs. 37/38 y 39/40 de las actuaciones principales).

Es decir, que para arribar a la determinación del monto imputado se tuvieron en cuenta tanto la suma evadida en el período 2016, como así también el saldo a favor del contribuyente que surgía del período 2015 –ya que el fisco impugnó operaciones en ese período, lo que determinó la inexistencia de dicho saldo a favor-.

Sin embargo, tal cómputo, contraviene lo normado por la ley tributaria, y explicado previamente en este considerando, ello debido a que el saldo a favor del 2015 no puede ser computado a los fines del cálculo del período 2016.

Por ello, el monto a considerar para el período 2016 será el de \$1.266.328,93, que es el resultado que se obtiene al quitar al monto imputado (\$1.626.094,97), el saldo a favor del período 2015 (\$359.765,76).

En este sentido habré de considerar, tal como lo explicitó el apelante, que la conducta imputada no supera, en lo que al monto se refiere, la condición objetiva de punibilidad prevista por el ahora Art.1° de la Ley 27.430.

Para la resolución del caso en estudio no es posible soslayar que el 27 de diciembre de 2017 se sancionó la Ley 27.430 que derogó la ley 24.769 y estableció un nuevo Régimen Penal Tributario. La nueva disposición





9

Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE ROSARIO – SALA B

legal reformó, entre otros aspectos, la condición objetiva de punibilidad de los delitos de evasión simple y agravada (artículos 1 y 2) y de apropiación indebida de tributos (artículo 4), fijándolas en los siguientes valores a superar: un millón quinientos mil (\$1.500.000) para la evasión simple; quince millones (\$15.000.000) para la agravación por el monto (inciso a); dos millones (\$2.000.000) cuando se utilizare personas interpuestas y aprovechamiento de beneficios fiscales (incisos b y c); un millón y medio (\$ 1.500.000) cuando se utilizare total o parcialmente facturas falsas; cien mil (\$100.000) para la apropiación de tributos.

Por lo tanto considero que debe aplicarse el nuevo régimen penal tributario introducido por la ley 27.430 que establece nuevas condiciones objetivas de punibilidad, en virtud de la postura adoptada por la CSJN al hacer suyo el dictamen emitido por el Procurador General de la Nación en “Palero, Jorge C. s/recurso de casación” del 23/10/07, en orden a la aplicación retroactiva de la Ley 26.063 que incrementara el monto exigido por el artículo 9 de la ley 24.796.

“Entiendo que corresponde comenzar el tratamiento de la cuestión recordando que V.E. ha establecido que sus sentencias deben atender a las circunstancias existentes al momento de la decisión, aunque éstas sean sobrevinientes al recurso extraordinario (Fallos: 308:1489; 310:670; 311:787; 312:555; 313:701; 315:123; 324:3948; 327:2476, entre muchos otros). En este sentido, advierto que -tal como reclaman los recurrentes- la ley 26.063 (sancionada el 9 de noviembre de 2005 y publicada en el Boletín Oficial del 9 de diciembre siguiente) ha introducido una importante modificación en la descripción típica del artículo 9 de la ley 24.769, al aumentar de cinco mil a diez mil pesos el límite a partir del cual es punible la apropiación indebida de recursos de la seguridad social. De ello se deriva que resulta imperativo examinar si las conductas juzgadas pueden seguir siendo consideradas merecedoras de reproche penal. Pienso que ello es así pues también ha

USO OFICIAL



puntualizado V.E. que los efectos de la benignidad normativa en materia penal "se operan de pleno derecho", es decir, aun sin petición de parte (Fallos: 277:347; 281:297 y 321:3160).

Por otro lado, el análisis acerca de la aplicación de ese principio legal, que ha sido también establecido en tratados de orden internacional con jerarquía constitucional, tales como la Convención Americana sobre Derechos Humanos (artículo 9) y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (artículo 15), no parece necesitar en el sub examine de mayor debate (Fallos: 321:824 -disidencia de los doctores Fayt, Boggiano y Bossert y Petracchi- y 3160; 324:1878; 327:2280 y causa C.77.XL "Cristalux S.A. s/ley 24.144" resuelta el 11 de abril de 2006) y, al mismo tiempo, su examen es previo a cualquier otra cuestión pues, de admitirse, devendría abstracto el tratamiento de los demás agravios del recurrente" (Dictamen de la Procuración del 22 de septiembre de 2006 al que adhirió la Corte en "Palero").

Así, la ley 27.430 se trata de una ley penal más benigna que puede aplicarse retroactivamente, pero de conformidad con la regla de aplicación integral que impide a los jueces construir una norma con los aspectos más benévolos de leyes sucesivas (cfr. CSJN, Fallos: 310:267 y 307:317). Por lo cual, no se puede tomar un aspecto de la nueva ley y desechar otros de la misma norma.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido como principio que la primera regla de interpretación de las leyes es dar pleno efecto a la intención del legislador (Fallos 302:973); que la primera fuente para determinar esa voluntad es la letra de la ley (Fallos 299:167) y así es que los jueces no pueden sustituir al legislador sino que deben aplicar la norma como éste la concibió (Fallos 300:700); y que las leyes deben interpretarse conforme el sentido propio de las palabras que emplean sin violentar su significado específico (Fallos 295:376), máxime cuando aquél concuerda con la aceptación corriente en el entendimiento común y la técnica legal empleada en el





11

Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE ROSARIO – SALA B

ordenamiento jurídico restante y con los principios y garantías de la Constitución Nacional (Fallos 312:311, considerando 8o), evitando darle un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo la unas por las otras y adoptando, como valedero, el que las concilie y deje a todas con valor y efecto (Fallos 1:297, considerando 3o; 312:1614; 321:562; 324:876, entre otros).

6.- En este entendimiento, la conducta atribuida a los imputados, por una presunta evasión agravada al Impuesto a las Ganancias por la suma de \$ 1.266.328,93 respecto al período fiscal 2016 no alcanza el nuevo monto fijado por la ley 27.430 para la configuración de la tipicidad objetiva del delito imputado, siendo dicha ley más benigna que la vigente al momento de los hechos y a la reforma introducida por ley 26.735. La aplicación de esta ley resulta imperativa y se encuentra consagrada en el art. 2 del C. Penal.

Por lo tanto, observo que el monto presuntamente evadido por los encartados no supera los nuevos requisitos típicos o la condición objetiva de punibilidad, deviniendo la conducta en atípica y debiendo disponerse el sobreseimiento por esa causal, siendo que los hechos no constituyen delito bajo las previsiones de la ley 27.430. El criterio antes señalado ya ha sido expuesto por mi parte en acuerdo del 21 de diciembre de 2018 en autos “P., Ismael Alfredo y otro s/ Prescripción de Acción Penal p/ Evasión Simple Tributaria – Apropiación Indevida de Tributos”, expte. n° FRO 32000930/2008/1/CA2, entre otros.

En virtud de la solución aquí propuesta es que deviene innecesario tratar el resto de los agravios expuestos por la parte apelante.

Es mi voto.

El Dr. José Guillermo Toledo adhirió a los fundamentos y conclusiones del voto que antecede.

USO OFICIAL



Por lo tanto,

SE RESUELVE:

Revocar en cuanto fue materia de recurso, la resolución del 21 de diciembre de 2018 (fs. 46/56) que dispuso el procesamiento de Miguel Ángel Santianés y Miriam Santianés, por la presunta comisión del delito de evasión tributaria, previsto por el art. 1 de la ley 24.769 (con las reformas introducidas por la ley 26.735), con la agravante prevista por el art. 2° inc. d) de la misma ley, en relación al Impuesto a las Ganancias, período fiscal 2016 y conforme a los fundamentos vertidos en el presente Acuerdo, declarar el sobreseimiento de los nombrados (artículo 336 inciso 3° del CPPN). La Dra. Élide Isabel Vidal no vota de conformidad con lo dispuesto por el último párrafo del art. 31 bis CPPN modificado por el art. 4° de la ley 27.384. Insertar, hacer saber, comunicar en los términos de la Acordada N° 15/13 de la CSJN y oportunamente devolver al Juzgado. (expte. N° FRO 53242/2017/1/CA1).

Fecha de firma: 22/07/2020

Alta en sistema: 23/07/2020

Firmado por: JOSE GUILLERMO TOLEDO, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: ANIBAL PINEDA, JUEZ DE CAMARA

Firmado(ante mi) por: MARIA VERONICA VILLATTE, SECRETARIA DE CAMARA



#33416522#262355161#20200722111843326