



Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE ROSARIO - SALA A

FCB 53010022/2013/13/CA11

Visto, en Acuerdo de la Sala "A" integrada el expediente N° FRO 53010022/2013/13/CA11 caratulado "Federal Agropecuaria S.A; Galli Cereales S.R.L y otros por infracción Ley 24.769" (proveniente del Juzgado Federal N° 3 de Rosario).

El Dr. Fernando Lorenzo Barbará dijo:

1.- Vinieron los autos al Tribunal en virtud del recurso de apelación interpuesto por la querellante AFIP-DGI (fs. 2/7 y vta.) contra la resolución de fecha 22 de agosto de 2018 (fs. 1 y vta.) que dispuso desestimar la denuncia formulada contra los responsables de la firma Federal Agropecuaria S.A en relación a la atribución de 17 hechos del delito de Simulación Dolosa de Pago y 17 de Apropiación Indebida de Tributos, y continuar la causa en relación a los restantes hechos denunciados.

2.- El recurrente aludió que si bien en materia de comercialización de granos desconocer al verdadero vendedor impide normativamente el cómputo del crédito fiscal derivado de las operaciones impugnadas en el impuesto al valor agregado (art. 12 de la ley del impuesto al valor agregado), no significa de manera alguna -como entendió el juez-, que no se haya configurado el hecho imponible en el citado tributo y consecuentemente la obligación/necesidad de retenerlo, pues la generación del hecho imponible, no depende ni de que se haya emitido un comprobante de la operación, ni de que se conozca a ambas partes, sino que se configure el acto de naturaleza económica previsto en la norma legal que da origen a la obligación tributaria.

Dijo que los responsables saben perfectamente que al blanquear el grano adquirido en forma marginal, deben detraer del monto que abonan el





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE ROSARIO - SALA A
FCB 53010022/2013/13/CA11

correspondiente a la retención, caso contrario, se estarían haciendo cargo de parte del costo de la evasión del oculto, con lo cual toda la maniobra orquestada carecería de sentido, ya que no obtendrían los beneficios espurios que élla generó. Indicó que cuando lo que se cuestiona es la documentación que respalda la operación, en tanto ésta no refleja la realidad económica al aparecer en ella proveedores apócrifos, pero no se objeta su materialidad, los montos abonados al beneficiario sufren necesariamente una detracción destinada a cumplir con el régimen de retención que resulte de aplicación con el fin de acordar a la maniobra un velo de legitimidad, no perdiendo su condición, porque no deja de ser un pago a cuenta del gravamen del verdadero proveedor que permanece oculto.

Agregó, que además pudo constatar que se habría simulado el pago de los saldos debidos en concepto de retenciones de IVA en los períodos denunciados mediante la presentación de compensaciones a las que no tenía derecho la empresa por ser inexistentes esos saldos a favor, lo que configura a su entender la comisión del delito de Simulación Dolosa de Pago, tipificado hasta el momento de la denuncia penal en el artículo 11 de la Ley 24.769 y su modificatoria, hoy en el artículo 10 de la Ley 27.430 bajo la denominación de Simulación Dolosa de Cancelación de Obligaciones.

3.- Elevados los autos, se dispuso la intervención de esta Sala "A". Designada audiencia para informar, la querella y la defensa presentaron memoriales, quedando los autos en estado de resolver.

3.1- El letrado que asiste a los responsables de la firma Federal Agropecuaria S.A. manifestó que fue acertada la decisión del juez en cuanto desestimó





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE ROSARIO - SALA A
FCB 53010022/2013/13/CA11

parcialmente la denuncia ante la falta de impulso de la acción penal por parte del Ministerio Público Fiscal.

Consideró que resulta un absurdo imputar penalmente a sus asistidos por el hecho de haberse apropiado del Iva retenido a empresas que a criterio del propio organismo recaudador son ficticias, y por ende no son sujetos pasivos de ningún impuesto. A su vez, recordó que en el artículo 11 de la ley 24.769 vigente al momento de los hechos, el verbo típico era "simular el pago", por tanto por analogía no cabría extenderlo a otros mecanismos de cancelación no previstos en la figura penal, como lo es la "compensación".

Y Considerando que:

1.- En primer lugar, he de destacar que siguiendo los lineamientos de la jurisprudencia emanada de los tribunales superiores, corresponde abordar el recurso de apelación de la parte querellante aun ante el dictamen fiscal que solicitó la desestimación de la denuncia formulada por la AFIP-DGI. De tal modo me expedí en los Acuerdos de fecha 9 de febrero de 2017, ambos de la Sala "A" de esta Cámara, en autos FRO 22027/2014/1/CA1 "Bartolo J. Pons S.A s/ Ley 24.769, y FRO 15671/2015/1/CA1 "Tessio, Martín s/ infracción Ley 24.769", ante supuestos en los que el presente resulta análogo, y a cuyas consideraciones me remito a fin de evitar repeticiones innecesarias.

2.- El hecho típico que contempla el artículo 6 de la Ley 24.769 (vigente al momento de los hechos investigados) consiste en la omisión de depósito (entendido como ingreso al fisco) de los tributos retenidos dentro del plazo legal para hacerlo, en tanto ello implica un proceder de propietario por parte de quien no lo es. En efecto, las





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE ROSARIO - SALA A
FCB 53010022/2013/13/CA11

sumas retenidas se fundan en el carácter de agente de retención y, por lo tanto, no forman parte del patrimonio del contribuyente.

2.1.- Ahora bien, al formular denuncia la AFIP manifestó que impugnó el crédito fiscal proveniente de operaciones que la firma formalizó en cabeza de los proveedores Acondicionar S.A, Establecimiento la Tranquera S.R.L, Las Pircas Cereales S.A y Siecsa S.A., constatando una serie de irregularidades que llevaron a concluir que éstos carecían de capacidad económica, patrimonial y financiera para realizar esas operaciones, evidenciando que conformaban empresas interpuestas en la cadena de comercialización de granos al sólo efecto de “blanquear” cereal adquirido en “negro”, para introducir en el mercado oficial los granos obtenidos en forma marginal a sujetos que permanecen ocultos, y apropiarse de esta manera de créditos fiscales de IVA improcedentes.

Adujó que mediante el cómputo de crédito fiscal espúreo, y por su situación particular de exportadora de granos, Federal Agropecuaria S.A. solicitó reintegros de exportación, requirió la devolución de ciertos importes y utilizó parte de ellos para la compensación de otras obligaciones (en este caso, SICORE), dando lugar a que el Organismo Fiscal impugnara los actos administrativos con los que se habían convalidado las compensaciones y los reintegros.

2.2.- En este rumbo, si los verdaderos proveedores de Federal Agropecuaria S.A. habrían sido otros que, se infiere, habrían pertenecido al mercado paralelo, marginal o “en negro”, mal puede hablarse -por propia





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE ROSARIO - SALA A
FCB 53010022/2013/13/CA11

definición- del concepto de pago de impuestos y sus debidas retenciones en este ámbito.

Sin embargo, la parte querellante aseveró que las operaciones de compra de cereal fueron verdaderas, pero que se realizaron con proveedores distintos a los que figuran en las facturas de compra.

Frente a tal razonamiento, y advirtiendo que no se ha cumplido aún en autos con la actividad probatoria pertinente, estimo que resulta prematuro desestimar la denuncia incoada, por lo que considero que deberá el a quo ahondar el cauce de la investigación en aras de obtener una mayor precisión con respecto a la intervención del sujeto sometido a proceso en la comisión del hecho ilícito que se le atribuyó.

3.- En lo atinente a la desestimación de la denuncia respecto de la presunta comisión del delito de simulación dolosa del pago del saldo debido en concepto de retenciones de IVA, corresponde destacar que la Sala IV de la Cámara Federal de Casación Penal en la causa "S., N.I. y otros s/ recurso de casación" (de fecha 22/12/2015), equiparó las figuras de "pago" y "compensación", a efectos del encuadre jurídico-penal. El voto del Dr. Hornos recordó en cuanto a lo que hace al análisis del tipo penal, que: **"...en la comisión del delito de evasión, tributaria o previsional, se realizan maniobras fraudulentas frente al fisco a los fines de establecer la magnitud o existencia de la obligación, de manera que la presentación de declaraciones juradas por las cuales se declararon datos falsos podría constituir el ardid idóneo tendiente a burlar el control del organismo recaudador, por ocultar la realidad comercial, y, por ende, de la determinación de una fracción de la obligación**





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE ROSARIO - SALA A

FCB 53010022/2013/13/CA11

tributaria...". Sobre esta base, destacó que: **"...dentro de esta figura también están comprendidas las conductas por las cuales se simula la cancelación de una obligación mediante cualquier ardid o engaño, como lo sería, también, el caso de la compensación de la obligación, utilizando, como se imputa, un falso saldo a favor del contribuyente..."**.

El juez Borinsky, por su parte, agregó: **"...el delito descrito en la norma penal a estudio consiste en simular el pago de determinadas obligaciones. Al igual que en el caso de otros conceptos de los cuales se sirve la Ley Penal Tributaria para describir la conducta prohibida, el pago constituye un elemento normativo cuya significación jurídica se define por la legislación tributaria..."**.

En ese punto, el camarista explicó que la propia Ley de Procedimiento Tributario define al pago propiamente dicho (Art. 23) y a la compensación (Art. 28). Así, subrayó que: **"...De ello se puede inferir, que tanto el pago como la compensación son medios aptos para cancelar las obligaciones tributarias debidas al fisco nacional, incluidos en un concepto amplio de pago propio del derecho tributario..."**. **"...De acuerdo con ello, cabe concluir que el pago referido en el artículo 11 de la Ley 24.769, denota los supuestos de extinción de las obligaciones tributarias previstos en los artículos 23 y 28 de la Ley 11.683..."**. El Vocal Dr. Gemignani también adhirió a los fundamentos transcritos.

En virtud de la jurisprudencia citada, que entiendo resulta aplicable al caso en estudio, también postularé acoger en este aspecto el cuestionamiento desarrollado por la querellante, debiendo el magistrado de





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE ROSARIO - SALA A
FCB 53010022/2013/13/CA11

primera instancia profundizar la investigación sobre el punto.

En razón de todo lo expuesto, concluyo que corresponde receptar los agravios de la AFIP-DGI y revocar el auto apelado.

El Dr. José Guillermo Toledo dijo:

Adhiero al voto del Barabará por compartir-en lo sustancial-sus fundamentos y conclusiones.

Por tanto;

SE RESUELVE:

Revocar la resolución de fecha 22 de agosto de 2018, en lo que ha sido materia de recurso. Insertar, hacer saber, comunicar en la forma dispuesta por la Acordada N° 15/13 de la CSJN y oportunamente, devolver los autos al juzgado de origen. El Dr. Aníbal Pineda no vota de conformidad con lo dispuesto por el artículo 31 bis del CPPN, incorporado por el artículo 4° de la ley 27.384. FDO: Dres. Barabará, Toledo. Ante mi Dra. Malgioglio.

