



Poder Judicial de la Nación
CAMARA FEDERAL DE TUCUMAN

San Miguel de Tucumán, 31 de Marzo de 2014.

AUTOS Y VISTO: El recurso de apelación interpuesto a fs.119/120; y

CONSIDERANDO:

I). Que viene esta causa a estudio de esta Alzada con motivo del recurso de apelación interpuesto por el representante del Ministerio Público Fiscal, en contra de la resolución de fecha 24/8/2012 (fs. 113/118) que dispone: “1) HACER LUGAR a la excepción de falta de acción formulada a fs. 93/95 y, en consecuencia, SOBRESEER TOTAL Y DEFINITIVAMENTE a Daniel Eduardo Vila y Luis Alfredo Vila, en orden al delito previsto y penado por el art. 1 de la ley 24.769, correspondiente al Impuesto al Valor Agregado (IVA) periodo enero a diciembre de 2007, en concepto de \$ 562.195,45, conforme lo normado por el art. 336 inc. 3 del CPPN, con la declaración de que la formación del presente sumario no afecta el buen nombre y honor que hubieren gozado los nombrados (art. 336 in fine Procesal); 2) SOBRESEER TOTAL Y DEFINITIVAMENTE a Alberto Enrique Jaramillo y Luis María Idoyaga, en orden al delito previsto y penado por el art. 1 de la Ley 24.769, correspondiente al Impuesto al Valor Agregado (IVA), periodo enero a diciembre de 2007, en concepto de \$ 562.195,45, conforme lo normado por el art. 336 inc. 3 del CPPN, con la declaración de que la formación del presente



Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE TUCUMAN

sumario no afecta el buen nombre y honor que hubieren gozado los nombrados (art. 336 in fine Procesal); 3) ARCHIVENSE las presentes actuaciones ...”.

1) En esta instancia, en oportunidad de presentar memorial de agravios (fs.161/167), el acusador público esgrime que el argumento central expuesto por el sentenciante en los fundamentos del auto recurrido, se limita a la afirmación de que el ardid desplegado no es idóneo para ocasionar un error inevitable en el Fisco Nacional.

Interpreta que el a quo, confunde idoneidad con sofisticación de las medidas presuntamente ilícitas articuladas. En tal sentido, señala el recurrente que la circunstancia que las maniobras plasmadas en declaraciones engañosas sean poco sofisticadas, de ninguna manera sitúan la conducta imputada a los incusos fuera del cuadro punitivo en vigor.

Aduce que la presentación de la declaración jurada configura un deber impuesto por la ley, que hace responsable al declarante en cuanto a la exactitud de los datos que la manifestación contenga (art. 11 y 13 de la ley 11.683). Esa carga de obligatoriedad, aparece como un componente de apoyo de verosimilitud, que transforma a la mentira plasmada en la declaración jurada, en el engaño -que aún como hipótesis de mínima- exige el tipo penal.



Poder Judicial de la Nación
CAMARA FEDERAL DE TUCUMAN

Finalmente esgrime que en un sistema en el cual la autodeterminación tributaria es el principio general, la confección y presentación de declaraciones juradas por las cuales se declararon datos falsos, en base a un incremento ficticio de las deudas incobrables y la aplicación de beneficios inexistentes, constituye en este caso concreto, un ardid idóneo a fin de engañar al organismo recaudador, ocultando la realidad comercial y una fracción significativa de la obligación tributaria.

2) A su turno la defensa esgrime que corresponde confirmar la resolución recurrida, en virtud de considerar que no se encuentran configurados en el hecho que se imputa a sus defendidos los elementos objetivo y subjetivo que integran el tipo de la evasión simple.

Manifiesta que sus pupilos procesales no actuaron con ardid, puesto que los mismos plasmaron la verdad de lo percibido por su actividad comercial, en las declaraciones juradas correspondientes al periodo fiscal 2007.

Arguye que la impugnación formulada por el organismo fiscal autorizaría a centrar la conducta de sus defendidos dentro de la órbita infraccional, pero no en la delictual, argumentando en tal sentido, que por política de índole contable, se optó por no computar como débitos fiscales los servicios que no fueron abonados y que la pretensión de acogerse a los beneficios otorgados por los decretos 814/2001 y 730/2001, fue efectuada en



Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE TUCUMAN

el convencimiento que por derecho les correspondía encuadrarse en dicho beneficio.

Finalmente alega, que cabe considerar que el Fisco con el simple cotejo de la documentación que la contribuyente puso a su disposición, pudo determinar la deuda a ingresar, producto de la impugnación de créditos y débitos.

II). Entiende esta Alzada que cabe dar acogida favorable al planteo efectuado por el acusador público, y en consecuencia corresponde revocar la resolución puesta en crisis, en merito a las consideraciones que se expresan seguidamente:

1º) El organismo fiscal formula denuncia penal en contra de Daniel Eduardo Vila, Luis Alfredo Vila, Luis Idogaya y Alberto Jaramillo en su carácter de responsables de la firma Aconquija Televisora Satelital S.R.L., por la presunta comisión del delito previsto y penado por el art. 1 de la Ley 24769, conducta con la que se habría ocasionado al Fisco Nacional un perjuicio de \$ 562.195, 45 en concepto de Impuesto al Valor Agregado (IVA) por el periodo 2007.

Que la denuncia referida tuvo como base la inspección fiscal efectuada a la contribuyente (OI nº 300918 de fecha 12/03/08) en virtud de la cual se pudo constatar:

i). Que la responsable computó indebidamente en las Declaraciones Juradas las contribuciones patronales efectivamente pagadas como crédito fiscal en el IVA, invocando los beneficios



Poder Judicial de la Nación
CAMARA FEDERAL DE TUCUMAN

impositivos que le otorgaban los Decretos 730/2001 y 814/2001; los que a la fecha de la imputación impositiva se encontraban derogados.

ii). Que la contribuyente dedujo indebidamente la base imponible del IVA, mediante la configuración de deudas incobrables a través de la simple registración de las mismas como Notas de Créditos, ello en relación a los servicios efectivamente prestados y facturados pero no abonados.

Cuando en realidad la deducción de tales créditos solo resulta procedente en la medida que se cumpla con alguno de los índices de incobrabilidad regulados por la legislación vigente.

Destaca el organismo denunciante que la deducibilidad de los “malos créditos” mediante la registración de “notas de créditos” ha sido una práctica seguida por la responsable con anterioridad a fin de reducir la base imponible del impuesto a las ganancias e impuesto a los servicios de radiodifusión, lo que ha dado lugar a sendos ajustes fiscales y resoluciones de determinación de oficio las que fueron en todos los casos confirmadas por el Tribunal Fiscal de la Nación (sentencia del 11/05/2005 de la Sala A del Tribunal Fiscal y sentencia del 7/4/2006, Sala C del tribunal citado).

El Tribunal especializado ha sostenido de modo reiterado, que es improcedente deducir de la base imponible de los impuestos deudas impagadas por ingresos/servicios facturados, si no



Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE TUCUMAN

se observan los extremos exigidos por la ley del impuesto a las ganancias.

Sobre la base de tales circunstancias, la responsable conocía sobre la improcedencia de las deducciones mentadas.

2º) El a quo dispuso el sobreseimiento de los imputados de conformidad con lo normado por el art. 336 inc. 3 del CPPN -el hecho investigado no encuadra en una figura legal-, ello como consecuencia de haber hecho lugar al planteo de excepción por falta de acción por atipicidad del hecho formulada por la defensa.

Los fundamentos del magistrado en grado inferior para arribar a tal decisión se basan concretamente: i. en que la conducta enrostrada carece del ardid típicamente exigido para el delito de evasión simple; ii. que los hechos aludidos no tuvieron por sí mismos entidad suficiente para permitir al contribuyente escapar del control del ente recaudador; iii. que para la configuración del tipo penal previsto en el art 1 es necesario que el sujeto activo haya desplegado un ardid idóneo, dirigido a ocasionar un error inevitable en el fisco; y iv. que para evaluar la idoneidad del ardid considera la posibilidad del Fisco para detectar la irregularidad.

3º) Conforme se advierte de los fundamentos esgrimidos por el a quo, el mismo ha entendido el “engaño” receptado en el tipo base de la Ley Penal Tributaria como aquel



Poder Judicial de la Nación
CAMARA FEDERAL DE TUCUMAN

necesario para confundir al destinatario de la conducta y así asimilarlo al engaño de la estafa que tipifica el art. 172 del Código Penal.

Entiende este Tribunal que no es posible remitir la evasión tributaria a la dogmática de la estafa, dado que hay una clara incompatibilidad entre la estructura de uno y otro tipo penal.

La estafa se encuentra integrada por tres elementos básicos: i) el ardid o el engaño desplegado por el sujeto activo; ii) el error de la víctima y iii) la lesión patrimonial del sujeto pasivo.

Existe una relación de causalidad entre los elementos mencionados, pues es el despliegue de una actividad engañosa por parte del sujeto activo el que induce a error a alguien que, por razón de ese error, efectúa una disposición patrimonial que le resulte perjudicial.

Para que la estafa se configure es necesario, pues, que los tres elementos citados se encuentren reunidos. El tipo penal “estafa” requiere, entonces, que el sujeto pasivo sufra una lesión en sus bienes como consecuencia de la disposición patrimonial que realiza y que se origina en el error en el que incurre a causa del engaño al que fue sometido.

La disposición patrimonial (v.g. entrega de una suma de dinero al sujeto activo del delito a un tercero) es una de las exigencias configurativas del tipo en el derecho penal común, por



Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE TUCUMAN

la relación de causalidad existente entre el error en que incurre la víctima y la conducta maliciosa del agente.

Las infracciones tributarias cometidas mediante fraude tienen características propias que las apartan de la naturaleza típica de la estafa del Código Penal. En efecto, por las particulares condiciones en que se desenvuelve la relación jurídica tributaria, no es el Estado quien efectúa una disposición patrimonial en favor del sujeto activo del delito, ya que es el contribuyente o responsable de la obligación tributaria quien determina el tributo y lo ingresa a favor del organismo fiscal. Esta circunstancia explica que el perjuicio patrimonial ocasionado al erario público como consecuencia del fraude no se produce por la actividad desplegada por el Estado disponiendo de su patrimonio en favor del contribuyente, sino en la falta de cobro del tributo que legítimamente le corresponde recaudar por haberse reunido los extremos legales que dan origen al nacimiento del crédito a su favor.

Los elementos constitutivos de la evasión se reducen a dos: i) el ardid o engaño y ii) el perjuicio patrimonial.

El error no puede ser considerado un elemento básico de la figura, pues para que el mismo sea un elemento determinante debe estar relacionado causalmente con la disposición patrimonial perjudicial, y según se ha manifestado, el perjuicio patrimonial en



Poder Judicial de la Nación
CAMARA FEDERAL DE TUCUMAN

que incurre el Fisco no tiene origen en un acto de disposición sino en la omisión de pago del tributo por parte del contribuyente.

Las maniobras ardidas o engañosas no tienen por objeto hacer incurrir en error al organismo fiscal con el propósito de lesionar sus intereses económicos induciéndolo a disponer de su patrimonio, sino en cambio, procurar a través del ardid o el engaño que el Estado no advierta que ha sufrido el daño. La maniobra no busca la disposición patrimonial, busca, en cambio, dificultar o impedir la fiscalización de tributos con el objeto de que quede impune. El perjuicio patrimonial se produce sin que el Estado haya tenido ocasión de intervenir.

La relación causal entre el error y la disposición patrimonial no existe en la evasión, pues el engaño se dirige a facilitar el apoderamiento ilegítimo por parte del mismo infractor.

Consecuentemente, no es dable indagar acerca de la idoneidad del engaño para provocar la lesión porque el daño se ha producido sin que el Fisco tenga posibilidad de evitarlo. Una interpretación contraria conduciría a la absurda conclusión de que ninguno de los fraudes advertidos por el Estado con posterioridad a su comisión, serían tales, porque al haberlos detectado, el ardid se revelaría inidóneo.

4º). El art 11 de la ley 11683 establece: “La determinación tributaria y percepción de los gravámenes que se recauden de acuerdo con la presente ley, se efectuará sobre la base



Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE TUCUMAN

de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables del pago de tributos en la forma y plazos que establecerá la Administración Federal de Ingresos Pùblicos ...”

Así, la declaración por sujeto pasivo o declaración jurada tiene carácter de norma general en nuestro sistema legal tributario vigente...”, y por aquella declaración se “ ... lo responsabiliza, sin perjuicio de su verificación y eventual rectificación por parte de la Administración Pública ...” (confr. Héctor B: Villegas, “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”, Astrea, 8^a edición, Buenos Aires, 2002, pag. 401 y 403).

Que de esta forma en un sistema en el cual la autodeterminación tributaria es el principio general, la confección y presentación de declaraciones juradas por las cuales se declararon datos falsos constituiría un ardid con la finalidad de engañar al organismo recaudador, por ocultar la realidad comercial y una fracción significativa de la obligación tributaria.

Lo expresado no se modifica por la circunstancia que los funcionarios del organismo de recaudación hayan podido determinar la existencia y cuantía del tributo que se devengó a favor del fisco nacional a partir del ejercicio de las facultades de fiscalización. Por el contrario de, el ejercicio de las facultades mencionadas es que dejó en evidencia el desarrollo anterior de un ardid por parte de los responsables de Aconquija Televisora S.R.L.



Poder Judicial de la Nación
CAMARA FEDERAL DE TUCUMAN

con base en el cual se ocultó la existencia del tributo a favor del fisco nacional mediante la presentación de declaraciones engañosas, al momento en el que el pago del tributo era exigible

5º). Remitir al magistrado en grado inferior, a fin de que dicte nueva sentencia de conformidad a la doctrina desarrollada en el presente fallo, y en virtud de ello deberá evaluar el grado de participación y la responsabilidad penal de los encartados en relación al injusto que se les enrostra.

Por lo que se,

RESUELVE:

REVOCAR la resolución de fecha 24 de agosto de 2012, en merito a las consideraciones formuladas, y remitir al magistrado de primera instancia a fin de que dicte nueva sentencia de conformidad a la doctrina desarrollada en el presente fallo.

HAGASE SABER.

FDO. MARINA J. COSSIO, RICARDO MARIO SANJUAN, RAÚL DAVID MENDER, ERNESTO C. WAYAR, GRACIELA N. FERNÁNDEZ VECINO. Ante mí: Dra. Lilian Elena Isa –Secretaria de Cámara-