



Poder Judicial de la Nación
Cámara Federal de Apelaciones de General Roca

General Roca, 23 de diciembre de 2020.

VISTOS:

Estos autos caratulados "JLK, SRL - LESCANO, Denis Alejandro - NEYROU, Karina Anahí - BUCETA, Gustavo Daniel sobre evasión simple tributaria" (Expte. N° FGR 26110/2017/CA2), venidos del Juzgado Federal local; y,

CONSIDERANDO:

Que de acuerdo con lo establecido en el art.26 del decreto ley 1.285/58, es facultad de las cámaras de apelaciones dictar sus resoluciones interlocutorias por voto de los magistrados que las integran, por lo que en esta ocasión cada uno de los miembros del tribunal emitirá su opinión en la forma que sigue.

El doctor Mariano Roberto Lozano dijo:

1. Contra el auto de fs.203/206 que decidió no hacer lugar a la promoción de la acción penal postulada por la AFIP-DGI en su carácter de querellante y archivar las actuaciones, dedujo esa parte el recurso de apelación de fs.207/210vta.

2. Para así decidir el *a quo* reseñó lo acontecido en el legajo desde su inicio a partir de la denuncia del organismo recaudador vinculada a la presunta comisión del delito de evasión al Impuesto al Valor Agregado periodo abril-mayo de 2015 (\$452.041,25) así como por el de Salidas No Documentadas por los años 2013 (\$594.756,62) y 2014 (\$4.615.737,23) por parte de la firma JLK SRL, cuyos responsables eran Denis Alejandro Lescano, Karina Ahahí Neyroud y Gustavo Daniel Buceta.

Luego, destacó que fue delegada la investigación en el MPF (art.196 del CPP) y que, tras la disposición de



diversas medidas, el agente fiscal solicitó convocar a indagatoria a los nombrados (fs.73/76) pero sólo por la presunta evasión del IVA, ya que en cuanto a las Salidas No Documentadas discrepó con el denunciante y *"siguiendo el criterio de la Cámara Federal de Apelaciones local en este tópico, interpretó que solo correspondía impulsar la acción penal respecto de la evasión agravada del Impuesto al Valor Agregado de los períodos de abril y mayo 2015, excluyendo así el pago de Salidas No Documentadas"*.

No obstante ello, recordó que el 02/05/2019 resolvió el sobreseimiento de Lescano, Neyroud y Buceta en orden a la presunta evasión del Impuesto al Valor Agregado por aplicación del principio de ley penal más benigna, en razón de la sanción de la ley N° 27.430 que elevó la condición objetiva de punibilidad a \$1.500.000 (fs.78/80).

Destacó también que contra esa decisión se alzó la querella y que, tras ser elevado el legajo a esta alzada, en ocasión del informe de la Ac.15-S/09, se presentó la parte recurrente insistiendo en los agravios expuestos, añadiendo que no se había opuesto a la falta de promoción de acción penal del MPF en relación con la evasión del impuesto a las Salidas No Documentadas porque no existió la sustanciación pertinente, razón por la cual manifestaba su disconformidad en esa oportunidad con aquella actitud procesal adoptada por el Fiscal (fs. 108).

Más adelante refirió también que esta cámara homologó los sobreseimientos dispuestos vinculados a la evasión del IVA periodo abril-mayo de 2015 y que elevadas las actuaciones a la Cámara Federal de Casación Penal, a partir de recurso instado por la AFIP-DGI, la sala III del Superior, por





Poder Judicial de la Nación
Cámara Federal de Apelaciones de General Roca

mayoría, declaró inadmisibile el remedio. Rememoró también que contra esa decisión, la parte querellante interpuso recurso extraordinario, el que también fue denegado (fs.187/189).

Devuelto el legajo al juzgado de origen la AFIP-DGI se presentó a fs.200/201vta. solicitando promover acción penal por el *"Impuesto a Salidas No Documentadas -periodo fiscal 2013- por la suma de ... (\$594.756,62), prevista y penada por el artículo 2º, inciso d) en función del artículo 1º de la Ley 24.769 (texto vigente al momento de comisión de los hechos); y de evasión tributaria agravada del impuesto a Salidas No Documentadas -periodo fiscal 2014- por la suma de (\$4.615.737,23), prevista y penada por el art.2º, inciso a) y d) en función del artículo 1º de la Ley 24.769 (texto vigente al momento de comisión de los hechos)"*; ello en el entendimiento de que se trataba de un delito distinto respecto de un impuesto autónomo (IVA).

Frente a esa postulación el *a quo* expuso que la firma responsable se había valido de comprobantes apócrifos con el objeto de disminuir la real carga tributaria por la que resultaba obligada de acuerdo a las disposiciones de la ley del Impuesto al Valor Agregado, ocultando así *"las erogaciones realizadas a partir de la presentación de facturas falsas emitidas por sujetos que carecerían de capacidad económica para realizar las transacciones apócrifamente documentadas, eludiendo consecuentemente, el impuesto por Salidas No Documentadas"*. Por ello, consideró que lo que se verificó fue la actividad dolosa en la evasión del Impuesto al Valor Agregado para lo cual la maniobra utilizada como medio *"necesario"* fue la simulación de documentación respaldatoria de operaciones inexistentes,



circunstancia que indefectiblemente determinó la evasión del tributo a las Salidas No Documentadas, configurándose así una relación de medio-fin.

Por ese motivo, y por el criterio de esta alzada, afirmó que existía una *“vinculación entre las acciones que impide aislar o deslindar la conducta/ardid utilizada para atraparla en el tipo penal defraudatorio establecido en el primer artículo de la ley penal tributaria”* y que, por ello, no correspondía acceder a la petición del organismo recaudador.

3. La AFIP-DGI en su presentación recursiva señaló que esa parte no había sido notificada de la decisión del MPF de promover acción sólo por el delito de evasión del IVA periodos abril y mayo de 2015, sino que fue recién el 02/05/2019 que se anotició de ello ante el decisorio del a quo de fs.78/80, mediante el cual sobreseyó a las personas imputadas de dicho delito por aplicación del principio de ley penal más benigna, haciendo mención a aquello entre sus consideraciones. En función de lo cual afirmó que tampoco allí había existido una desestimación formal, sino que ésta recién se verificó en el auto en crisis.

Luego puntualizó que el resolutorio recurrido había aplicado de manera errónea la ley sustantiva, lo cual provocaba a esa parte un grave perjuicio. Ello así, postuló, porque la evasión del Impuesto a las Salidas No Documentadas no encuadraban en *“una acción para perseguir penalmente y de forma independiente del delito de evasión del IVA, respecto del cual los imputados fueron sobreseídos”*.

Sin embargo, insistió que se trataba de dos tributos diferentes cuyos hechos imponible era independientes: en el





Poder Judicial de la Nación
Cámara Federal de Apelaciones de General Roca

caso del IVA se originaba en la actividad de venta de fruta *"para cuya metodología de liquidación los conceptos impugnados constituyen créditos a favor de la firma que se detraen a efectos de calcular los importes a ingresar al Fisco"*, mientras que en el Impuesto a las Salidas No Documentadas el hecho imponible estaba constituido por una erogación sin respaldo documental o con comprobante apócrifo que la ley de Impuesto a las Ganancias imponía al pagador de una suma de dinero, ello en tanto no hubiese vinculación con ganancias gravadas como se daba aquí.

Tras ello brindó ejemplos de cómo podrían evadirse ambos impuestos de modo independiente y concluyó que, en el caso bajo examen, *"mediante la registración de comprobantes apócrifos con los cuales tuvo como propósito encubrir la salida de dinero, se evadieron los dos tributos"*.

Más adelante, a partir de la cita de jurisprudencia y doctrina, insistió en la autonomía de cada impuesto. A lo que añadió que no existía identidad de objeto en materia delictual en tanto se trataba de acciones diversas: uno una omisión y el otro una acción, así como que la evasión del Impuesto a las Salidas No Documentadas no podía considerarse como un medio ardidoso para evadir el IVA.

Finalmente concluyó que la falta de investigación de los hechos denunciados respecto del referido delito de evasión del impuesto a las Salidas No Documentadas conduciría a la impunidad e importaría un antecedente de inaplicabilidad de las normas penales a dicha evasión, lo que ponía en riesgo la recaudación.

4. Ya en la instancia (fs.215/220), el organismo recurrente insistió en la autonomía del impuesto así como del



delito de evasión de uno y otro. Destacó que se trataban de periodos temporales diversos así como que el antecedente de esta alzada al que recurrió el *a quo* se vinculaba a la evasión del impuesto a las Ganancias y de Salidas No Documentadas, por lo que no podía aplicarse de modo sistemático o genérico, cuando además se oponía al criterio imperante en los máximos tribunales del país.

También solicitó la revisión del criterio en función de la jurisprudencia de la CSJN que al afecto citó (fs.218vta.) e hizo reserva de caso federal.

5. Como cuestión liminar se hace preciso destacar que el criterio al que acudió el MPF para no promover acción penal por el presunto delito de evasión del impuesto a las Salidas No Documentadas y, en especial, el *a quo* al rechazar la promoción de la acción penal por parte de la AFIP-DGI como querellante, fue fijado por esta cámara en “Ramírez” (sent.int.118/06) y luego receptado en “Quidel” (sent.int.65/13).

Se dijo en el primero de los antecedentes que *“cuando un contribuyente incurre en la conducta antes señalada lo que hace es disminuir la base imponible de otro impuesto, eludiendo el ingreso de todo o parte del mismo. En la hipótesis de que esa maniobra fuera dolosa, ese contenido subjetivo no está orientado a evadir el tributo del art.37 de la ley 20628. Dicho de otro modo, cuando se hace egresar dinero -en forma real o simulada- sin documentación respaldatoria como maniobra destinada a eludir cargas tributarias, hay dolo de evasión de otros impuestos y no de aquel a que me vengo refiriendo. De donde esta conducta que atrapa el art.37 de la ley del Impuesto a las Ganancias no*





Poder Judicial de la Nación
Cámara Federal de Apelaciones de General Roca

es sino una maniobra necesaria para obtener un resultado ilícito diferente o, para expresarlo de otra manera, constituye el medio ardidoso o engañoso, previsto en el art.1 de la ley 24.769, para la obtención de otra finalidad, que es la evasión del impuesto a las ganancias. Esta relación medio-fin impide aislar la conducta/ardid para atraparla en el tipo penal defraudatorio establecido en el primer artículo de la ley penal tributaria”.

Así las cosas, si –en este caso– la maniobra vinculada a la presentación de documentación apócrifa para documentar operaciones inexistentes (en los periodos fiscales 10/2013 a 09/2014) que constituyen la base de la imputación por la presunta evasión del impuesto a las Salidas No Documentadas tuvo por objeto aumentar el crédito fiscal para eludir el pago del IVA, lo que se exteriorizó en las declaraciones juradas de abril y mayo de 2015, ello encaja perfectamente en la descripción realizada en el párrafo precedente en el sentido de que la maniobra vinculada a las Salidas No Documentadas en realidad tenía como destino final la evasión del IVA, en tanto fue el medio para ello y se trata de un solo delito.

En efecto, la propia AFIP-DGI cuando explicó la maniobra al momento de la denuncia señaló que “De esta manera, la responsable, valiéndose de comprobantes apócrifos disminuyó de manera indebida la real carga tributaria por la que resultaba obligado conforme la ley de Impuesto al Valor Agregado (restando del débito devengado un crédito fiscal inexistente) y al mismo tiempo ocultó las erogaciones realizadas utilizando comprobantes apócrifos emitidos por sujetos que no poseen capacidad económica para realizar las



presuntas operaciones documentadas), eludiendo de esta manera el ingreso del Impuesto por las Salidas No Documentadas vinculadas a los pagos realizados en los períodos objeto de fiscalización.

Lo expuesto surge de los elementos probatorios colectados a través de la labor desarrollada por la inspección actuante, la que procedió a impugnar el cómputo de los correspondientes créditos fiscales, y estimar las Salidas No Documentadas omitidas, tal como seguidamente se expondrá.

Como consecuencia de dicha maniobra, la responsable incrementó indebidamente el crédito fiscal computado en el Impuesto al Valor Agregado correspondiente a los períodos fiscales 10/2013 a 06/2014 y 09/2014 generando un saldo técnico trasladable inexistente computado en las declaraciones juradas de abril y mayo de 2015.

Asimismo, mediante la utilización de comprobantes apócrifos, ocultó la identidad de los reales perceptores de las erogaciones imputadas a la cancelación de los saldos registrados en dichos comprobantes, omitiendo de esta manera la tasa por las Salidas No Documentadas (erogaciones efectuadas en el 2013 y 2014)".

*Entonces si las personas imputadas resultaron sobreseídas por el hecho vinculado al delito de evasión de IVA por los periodos mencionados y esa decisión quedó firme, no puede ahora pretender la parte querellante perseguirlas por el mismo hecho so riesgo de afectar la garantía del *ne bis in ídem*. No debe perderse de vista que para evaluar si se está ante una violación de la mentada garantía la identidad que se analiza es la real y no jurídica, es decir, no de*





Poder Judicial de la Nación
Cámara Federal de Apelaciones de General Roca

delitos imputados sino de hechos imputados. Y, se insiste, como quedó expuesto se trató de una sola maniobra, es decir, de un solo hecho.

En función de lo expuesto, propongo al acuerdo rechazar el recurso, con costas (at.531 del CPP).

El doctor Richar Fernando Gallego dijo:

Adhiero a las conclusiones del voto que antecede y, en consecuencia, me pronuncio en idéntico sentido.

Por ello, **EL TRIBUNAL RESUELVE:**

- I. Rechazar el recurso deducido por la AFIP-DGI en su calidad de parte querellante, con costas;
- II. Registrar, notificar, publicar y devolver.

Fdo: GALLEGO - LOZANO

Ante mí: María Fedra Giovenali - Secretaria

