



Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FSM 79960/2015/3/CFC1

REGISTRO N° 805/2021

///la ciudad de Buenos Aires, a los cuatro días del mes de junio del año dos mil veintiuno, se reúne la Sala IV de la Cámara Federal de Casación Penal integrada por el doctor Mariano Hernán Borinsky, como Presidente, el doctor Javier Carbajo y la doctora Ángela E. Ledesma, como Vocales, asistidos por el secretario actuante, de manera remota de conformidad con lo establecido en las Acordadas 27/20 de la CSJN y 15/20 de la CFCP, a los efectos de resolver el recurso de casación interpuesto en la presente causa **FSM 79960/2015/3/CFC1**, caratulada: “**Praxair Argentina SRL s/recurso de casación**”, de la que **RESULTA**:

I. La Sala II de la Cámara Federal de Apelaciones de San Martín, provincia de Buenos Aires, con fecha 23 de septiembre de 2020, confirmó el sobreseimiento de Manuel Oscar Díaz, Rosa Alejandra Ruano, Roberto Juan Mario Scarano, Ginley Penna Bastos, Gustavo Aguilar Da Costa y Flavio Mundi Guimaraes, responsables de la firma Praxair Argentina S.R.L., en relación al delito de evasión del Impuesto sobre los Bienes Personales en los períodos comprendidos entre los años 2008 a 2011, ambos inclusive.

II. Contra aquella resolución interpusieron recurso de casación los doctores Cinthia Érica Vázquez y Sergio Gustavo Feroldi, en representación de la parte querellante, Administración Federal de Ingresos Públicos, Dirección General Impositiva (AFIP-DGI), impugnación que fue rechazada por el colegiado *a quo*.

Este Tribunal -con una integración parcialmente distina a la acutal- resolvió hacer lugar al recurso de queja articulado y, por lo tanto, conceder el remedio



procesal aludido por el párrafo anterior (cfr. CFCP, Sala IV, causa FSM 79960/2015/3/RH1, "Praxair Argentina SRL y otros s/recurso de queja", reg. 2513/20.4, rta. 14/12/20). A su vez, la parte querellante, mantuvo la impugnación ante esta instancia.

III. La AFIP-DGI encauzó su recurso de casación en las previsiones establecidas por ambos incisos del art. 456 del CPPN.

Invocó que el *a quo* efectuó una errónea interpretación de los arts. 1, 2 y 14 de la ley 24.769, de la Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales y del Convenio para Evitar la Doble Imposición celebrado entre la República Argentina y el Reino de España.

A tal efecto, afirmó que se encuentra acreditado en la presente causa que los responsables de Praxair Argentina S.R.L. se sustrajeron fraudulentamente de sus obligaciones tributarias mediante la interposición de "*una sociedad conducto radicada en el Reino de España*" para usufructuar los beneficios del convenio.

Agregó que el *a quo* sostuvo la ausencia de ardid en base a una incompleta valoración de las circunstancias relevantes del caso; motivo por el cual -mediante la ponderación que propicia- correspondería subsumir la conducta verificada en los arts. 1 y 2 de la ley 24.769. Sobre el modo de configuración del delito en trato afirmó que "*el ardid o engaño requerido por el tipo penal resulta ser el medio para asegurar que la omisión de pago en tiempo oportuno del tributo debido, se mantenga oculta*".

En otro orden de ideas, los recurrentes calificaron como arbitraria la resolución recurrida por no haber efectuado una completa apreciación de los elementos





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FSM 79960/2015/3/CFC1

probatorios incorporados. Como resultado de ello, expresaron que el tribunal previo parcializó el análisis de la maniobra, excluyendo del mismo la utilización del Convenio Para Evitar la Doble Imposición que tildaron de abusiva.

Al respecto hicieron hincapié en que el ente ideal radicado en el Reino de España, Praxair Holding Latinoamérica SL "resulta ser una sociedad de captación de capitales exteriores, sin actividad económica y/o comercial, cuya única finalidad residió en el aprovechamiento abusivo del Convenio para Evitar la Doble Imposición". También interpretaron que el peritaje contable practicado en autos avaló que Praxair Argentina S.R.L. se encontraba obligada a ingresar el Impuesto sobre los Bienes Personales por los ejercicios fiscales 2008 a 2011.

Subrayó que la interposición de las sociedades españolas sucedió unos meses después de que se estableciera legalmente la obligación tributaria en cabeza de Praxair Argentina SRL como responsable sustituta del Impuesto a los Bienes Personales respecto de sus accionistas extranjeros; y, que, asimismo, Praxair Holding Latinoamérica SL gozaba también de una exención impositiva en el Reino de España.

Como corolario de ello, la querella alegó que el esquema societario utilizado implicó un abuso de las disposiciones del convenio que llevó a evitar la tributación en ambos Estados.

Solicitó, por lo expuesto, que se case y revoque la resolución en crisis, haciendo reserva del caso federal.

IV. Que en la etapa prevista en los arts. 465, cuarto párrafo, y 466 del CPPN, los defensores particulares de Manuel Oscar Díaz, Alejandra Ruano y Roberto Juan Mario



Scarano realizaron una presentación mediante la cual requirieron, por los siguientes argumentos, que se rechace el recurso de casación.

Aludieron, sustancialmente, a que no puede tener recepción la hipótesis de la querella relativa a la existencia de un ocultamiento o simulación por parte de la contribuyente, atento a que el cambio de accionistas "ha estado expuesto y en conocimiento de las autoridades y el organismo recaudador desde el momento en que se produjo".

Sumado a ello pusieron de resalto que el traspaso accionario "ha sido un acto practicado por los accionistas extranjeros de Praxair Argentina S.R.L., sin participación del órgano representativo de Praxair Argentina S.R.L." y que, frente aquella situación, los integrantes de la mencionada persona jurídica "hicieron lo que correspondía: tomar nota de la modificación ocurrida conforme las regulaciones en materia societaria, realizar los asientos correspondientes y cumplir con las comunicaciones a las autoridades, entre ellas la AFIP, que se había producido un cambio en los accionistas, con las ventajas y desventajas que ello representaría en el futuro".

Por último, afirmaron que la sociedad en cuestión "decidió pagar íntegramente todo lo solicitado por la AFIP"; motivo por el cual solicitaron a esta Alzada que oficie al organismo recaudador para corroborar dicho extremo y así demostrar la inexistencia de un perjuicio.

En la misma oportunidad procesal, la apoderada de la AFIP-DGI reiteró los argumentos vertidos en la pieza recursiva e informó que con fecha 27/12/19, la Sala "D" del Tribunal Fiscal de la Nación resolvió confirmar la determinación de oficio vinculada con el objeto procesal de





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FSM 79960/2015/3/CFC1

las presentes actuaciones. En función de ello, peticionó que se haga lugar al recurso de casación, manteniendo la reserva del caso federal.

V. Como medio sustitutivo de la audiencia prevista en los arts. 465, segundo párrafo, y 468 del C.P.P.N., presentaron breves notas la parte querellante y la defensa de los imputados, quienes aludieron a los argumentos esgrimidos en el recurso de casación y durante el término de oficina.

VI. Superada dicha etapa y efectuado el sorteo de estilo para que los señores jueces emitan su sufragio, resultó el siguiente orden sucesivo de votación: doctores Mariano Hernán Borinsky, Ángela E. Ledesma y Javier Carbajo.

El señor juez doctor Mariano Hernán Borinsky dijo:

I. El recurso de casación interpuesto resulta formalmente admisible, toda vez que la resolución recurrida es de aquéllas consideradas definitivas (art. 457 del CPPN). A su vez, el recurrente se encuentra legitimado para impugnarla (art. 460 en función de lo normado en el art. 458 del CPPN), los planteos esgrimidos se enmarcan en los motivos previstos por el art. 456 del CPPN, y se han cumplido los requisitos de temporaneidad y de fundamentación exigidos por el art. 463 del citado código ritual (cfr. CFCP, Sala IV, causa FSM 79960/2015/3/RH1, "Praxair Argentina SRL y otros s/recurso de queja", reg. 2513/20.4, rta. 14/12/20).

II. Previo a ingresar al tratamiento de los argumentos expuestos por las partes, corresponde realizar una breve reseña de las circunstancias relevantes de la



causa.

Los sucesos que conforman el objeto procesal de las actuaciones principales consisten en la presunta evasión del pago del Impuesto sobre los Bienes Personales, por las acciones o participaciones en el capital societario de Praxair Argentina SRL. Los montos involucrados son los siguientes: \$1.260.724,09 en el ejercicio 2008; \$1.396.475,57 en el ejercicio 2009; \$1.625.518,01 en el ejercicio 2010 y \$1.814.102,06 en el ejercicio 2011.

Conforme fue atribuido a los imputados, la mencionada sociedad se habría abstraído de pagar el tributo en cuestión a pesar de que revestía la calidad de responsable sustituta de las entidades extranjeras que detentaban su titularidad durante aquellos períodos.

El expediente principal tuvo su origen en la denuncia presentada por la Administración Federal de Ingresos Públicos el 30 de diciembre de 2015 contra los responsables de Praxair Argentina SRL (previamente denominada como Praxair Argentina SA). Allí se puso de manifiesto que la fiscalización había advertido una maniobra en virtud de la cual se interpusieron -como accionistas de Praxair Argentina SA - las sociedades españolas Praxair Sudamérica SL y Praxair Holding Latinoamérica SL, para sacar provecho en forma abusiva del "Convenio entre la República Argentina y el Reino de España para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio" -Ley 24.258-.

El acuerdo internacional establecía que el patrimonio constituido por acciones o participaciones en el capital de una sociedad, solo puede someterse a imposición





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FSM 79960/2015/3/CFC1

en el Estado Contratante del que su titular sea residente (art. 22, inc. 4 del Convenio).

Por lo tanto, los funcionarios a cargo de las tareas de verificación indicaron que, en virtud del cambio de los entes que detentaban su titularidad, Praxair Argentina SRL evitó cumplir con sus obligaciones tributarias. Las mismas se derivarían de su calidad de responsable sustituta frente al Impuesto sobre los Bienes Personales relativo a las acciones de las sociedades extranjeras que la integran (art. sin número a continuación del art. 25 de la ley 23.966, según modificaciones de la ley 25.585).

Concretamente la denuncia señaló que, el 14 de noviembre de 2002, la sociedad española Praxair Sudamérica SL adquirió el 99,9% de Praxair Argentina SA Esta situación perduró hasta abril del año 2009, cuando Praxair Sudamérica S.L. y su par nacional fueron absorbidas por Praxair Holding Latinoamérica S.L., quien también se encontraba radicada en el Reino de España.

A raíz de ello, Praxair Argentina SRL solicitó la exención impositiva, por aplicar el Convenio para Evitar la Doble Imposición suscripto con el Reino de España (aprobado por ley 24.258). Sin embargo, conforme el criterio de la inspección, tal beneficio no resultaba procedente, pues las sociedades españolas accionistas de Praxair Argentina SA (Praxair Sudamérica SL primero, y luego Praxair Holding Latinoamérica SL) pertenecían respectivamente a S.A. White Martins (radicada en Brasil) y Praxair Canada Inc. (Canadá). El organismo recaudador interpretó, por ello, que las entidades residentes en Brasil y Canadá (subsidiarias de la casa matriz Praxair Inc. radicada en EEUU),



interpusieron compañías "conducto" en el Reino de España para sacar provecho de los beneficios fiscales derivados del acuerdo bilateral.

La denunciante enfatizó que la transferencia de acciones se produjo pocos meses después de la sanción de la ley 25.585 (BO 15/5/2002) que estableció la obligación de ingresar el impuesto en trato a las sociedades locales (como responsables sustitutas). También hizo hincapié en que Praxair Holding Latinoamérica SL se acogió un beneficio impositivo en el Reino de España (Régimen para entidades de tenencia de valores extranjeros -ETVE-).

De dicho análisis el Fisco Nacional derivó que Praxair Argentina SRL, acondicionó sus operaciones y estructura societaria para minimizar su carga impositiva y sortear las obligaciones tributarias, amparándose abusivamente de los beneficios fiscales del convenio. En consecuencia, se impugnaron las declaraciones juradas concernientes al Impuesto sobre los Bienes Personales de los ejercicios fiscales de 2008 a 2011, gravando la participación societaria de las entidades españolas.

Bajo estos parámetros, en el entendimiento de que los responsables de Praxair Argentina SRL realizaron maniobras evasivas a los efectos de sustraerse del pago del tributo en cuestión (en calidad de responsable sustituto), el organismo fiscal procedió a formular la denuncia que originó estos actuados.

Presentado el requerimiento fiscal de instrucción y luego de una serie de medidas probatorias, el juzgado convocó el 18 de marzo de 2016 a prestar a declaración indagatoria a Manuel Oscar Díaz, Roberto Juan Mario Scarano, Rosa Alejandra Ruano, Ginley Penna Bastos, Gustavo





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FSM 79960/2015/3/CFC1

Aguiar Da Costa y Flavio Mundim Guimaraes, por revestir la calidad de responsables de Praxair Argentina SRL.

La magistrada de primera instancia -con fecha 19/9/16- dictó la falta de mérito para procesar o sobreseer a los imputados que habían sido indagados (Díaz, Ruano y Scarano), por considerar necesario a tales fines: la realización de un peritaje contable, librar un exhorto al Reino de España para recabar información sobre las sociedades extranjeras y solicitar a la Dirección Provincial de Personas Jurídicas de la Provincia de Buenos Aires los elementos con que dicha repartición cuente con relación a Praxair Argentina SRL.

Luego, el 15 de noviembre de 2018, sobreseyó a todos los encartados en base a que la conducta endilgada carecía del ardid o engaño requerido por el delito de evasión tributaria.

Para sustentar dicho temperamento expresó que "... *excede al ámbito penal determinar sobre el principio de realidad económica de la empresa, es decir si existió o no un aprovechamiento de las circunstancias naturalmente no queridas por el Convenio, a los fines de su aplicación en el plano delictual contenido en la ley 24.769...*"; por lo que anunció que no se pronunciaría respecto de la existencia o no de la obligación de tributar.

Por otra parte aseveró que correspondía analizar si "*más allá de haber utilizado o no una norma para su propio beneficio, existió ardid o engaño -sea a través de declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, etcétera- a la A.F.I.P. para obtener el resultado prohibido*". A fin de abordar dicho interrogante se refirió a las constancias incorporadas al expediente indicando que:



"de las actuaciones administrativas de la A.F.I.P. se observan las declaraciones juradas sobre los bienes personales Sociedades y Participaciones (formulario N° 899) de los períodos de interés, en cuyos detalles la contribuyente especifica el monto dinerario de la base imponible con doble imposición. Además, se declara el lugar de residencia de los accionistas o socios, puntuizando que los residentes en España sí poseían una doble imposición, mientras que aquellos con residencia en Brasil no (v. fs. 4 y 6 de la OI N° 792.806 para el período fiscal 2008, fs. 4/5 de la OI N° 793.282 para el período fiscal 2009, fs. 19/20 de la OI N° 792.056 para el período fiscal 2010 y fs. 4 y 6 de la OI N° 793.620 para el período fiscal 2011)".

Agregó que en el marco de su función de verificación, la AFIP-DGI solicitó documentación tanto al Fisco Español como a Praxair Argentina SRL, "que no hizo más que reflejar cómo la empresa llevó a cabo sus transferencias accionarias, cuanto menos, entre quienes detentaron participaciones en la empresa Argentina". De seguido sopesó las conclusiones del peritaje contable practicado en autos y señaló que "las especialistas en la materia contable han sido categóricas al afirmar que la contribuyente declaró ante la A.F.I.P. la participación que las sociedades foráneas poseían en su capital, información que surge de sus libros societarios y contables".

En última instancia refirió que "...el aprovechamiento o no del Convenio de manera abusiva por parte de la contribuyente, no es ardid o engaño entendido como configurativo de la figura en trato. Y es que la





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FSM 79960/2015/3/CFC1

creación de las sociedades ibéricas para la exención impositiva de la cuál gozó el grupo económico en este país, jamás fue ocultado al Fisco Nacional. Tanto fue así, que la A.F.I.P. advierte esta circunstancia gracias a la documentación aportada por la contribuyente. De igual modo en España, se encontraban denunciadas las participaciones en la sociedad argentina conforme surge de los balances anuales...".

Por las consideraciones expuestas, concluyó que "en la conducta que aquí se investiga y que se pretendiera endilgar a los directivos de la firma PRAXAIR ARGENTINA S.R.L., se encuentra ausente el ardid requerido por la figura en trato -en todas sus formas posibles-, circunstancia que la torna atípica".

Tanto el Ministerio Público Fiscal como la parte querellante apelaron aquel pronunciamiento; no obstante, el Fiscal General no mantuvo el recurso ante la cámara de apelaciones, por lo cual fue declarado desierto.

La Sala II de la Cámara Federal de Apelaciones de San Martín, provincia de Buenos Aires, confirmó el auto de sobreseimiento el 23 de septiembre de 2020, compartiendo los argumentos de la magistrada de grado.

El tribunal *a quo* señaló, en ese sentido, que no se observan en el caso bajo estudio conductas ardidosas o engañosas por parte de quienes fueron acusados en autos.

En primer lugar reparó en las transferencias accionarias cuestionadas: "Las acciones de la empresa Praxair Argentina SA para diciembre de 2002 eran detentadas por la sociedad brasileña White Martins & White Martins Comercio e Servicios (99%), conjuntamente con la sociedad White Martins (0,01%). El 26 de diciembre de 2002



se notificó a la empresa local el traspaso de las acciones que tenía White Martins & White Martins a favor de la entidad española Praxair Sudamérica SL [...] en abril de 2009, Praxair Sudamericana es absorbida por Praxair Holding Latinoamérica SL...".

Con relación a la exteriorización dichos actos societarios el tribunal previo afirmó -de la misma forma en que lo hizo la magistrada de primera instancia-, que se encuentra demostrado en autos que Praxair Argentina SRL presentó las declaraciones juradas "*con las debidas especificaciones, registrándolas en los libros correspondientes*". Subrayó, además, que "*fue concluyente el dictamen pericial que arrojó que se efectuó legalmente y de manera correcta el traspaso de las acciones, incluso poniendo en conocimiento al Fisco Nacional*", motivo por el cual descartó algún tipo de maniobra evasiva.

Añadió que no es posible endilgarles a los aquí imputados el cambio de sede o el establecimiento de empresas foráneas para poder así aprovechar un convenio que permita disminuir la carga tributaria. Ello, atento a que "*las decisiones de política global que se hayan tomado, o no, respecto a la elusión de impuestos, trascendían la esfera de decisión de los representantes locales...*". Descartó de esa forma la posibilidad de asignar responsabilidad penal por un hecho ajeno en cabeza de los aquí imputados.

Puso de resalto que "*las consecuencias nocivas invocadas por la querella que puedan considerarse suscitadas por su sanción respecto del Convenio, excluyen el ámbito penal, en tanto los investigados no han efectuado ningún movimiento u ocultamiento malicioso o*





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FSM 79960/2015/3/CFC1

ardidoso propio del delito de evasión tributaria. En todo caso, si existió un aprovechamiento de circunstancias -naturalmente no queridas por el Convenio y por esa razón denunciado por nuestro país-, deberán ser evaluadas en la faz administrativa, pero no, en la penal tributaria". Por último manifestó, en el mismo sentido que el juzgado instructor, que el ente recaudador no tuvo que hacer ningún esfuerzo para detectar las transferencias accionarias en cuestión.

Contra esta decisión interpuso recurso de casación únicamente la parte querellante, motivando la intervención de este Tribunal.

III. Establecido cuanto precede, la resolución objeto de recurso deberá ser homologada, pues la parte impugnante no alcanza a rebatir los fundamentos allí expuestos ni demuestra la arbitrariedad que invoca.

En efecto, los argumentos del recurrente se basan, en lo sustancial, en alegar la existencia de un ardid desplegado por los representantes de Praxair Argentina SRL, para evitar hacer frente a las obligaciones impositivas de dicha sociedad. A tal fin hizo hincapié en diversas circunstancias que a su juicio revelarían un engaño, el cual avalaría la configuración del delito de evasión tributaria. Aquéllas son: la falta de actividad real de las sociedades españolas, el beneficio fiscal que Praxair Holding Latinoamérica SL goza en su país de residencia y la presunta aplicación abusiva por parte de Praxair Argentina SRL del convenio bilateral suscripto entre la República Argentina y el Reino de España para evitar la doble imposición.



Al margen del debate jurídico que puede suscitar la subsunción de hechos como los aquí ventilados en las categorías de evasión, elusión -como expresamente lo indica el a quo- o economía de opción (extensamente tratadas en la doctrina y jurisprudencia, tanto nacional como internacional; cfr. al respecto, Mariano H. Borinsky, "Fraude Fiscal", Ediciones Didot, Buenos Aires, 2013, págs. 356/368; y Mariano Hernán Borinsky, Pablo Nicolás Turano, Magalena Rodríguez y Daniel Schurjin Alménar, "Delitos Tributarios y contra la Seguridad Social", Ed. Ruinzal Culzoni, Santa Fe, 2020, págs. 223/226), la parte querellante no logra menoscabar la conclusión del a quo relativa a la falta de intervención dolosa de los imputados en la maniobra presuntamente delictiva.

En efecto, en el trámite recursivo la AFIP-DGI no expuso fundamentos ni señaló elementos probatorios para contrarrestar la conclusión del tribunal previo en cuanto a la imposibilidad de endilgar "*el cambio de sede de empresas foráneas*" a los imputados, pues "*dichas decisiones excedían el marco de su competencia*".

A fin de analizar el supuesto bajo estudio debe ponderarse tanto la circunstancia señalada en el párrafo anterior (ausencia de injerencia de los imputados en la transferencia de las acciones -que integra el presunto ardid-) como la calidad de Praxair Argentina SRL de responsable sustituta respecto del Impuesto sobre los Bienes Personales de los entes que la integran (extremo no controvertido).

Con relación a esta figura expresé: "*Cuando el sujeto que realiza el hecho imponible es el mismo a quien la ley le impone la obligación de ingresar el dinero al*





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FSM 79960/2015/3/CFC1

Fisco, se lo denomina contribuyente. En ese supuesto coincide el destinatario legal del tributo con el deudor de la obligación. Ahora bien, existen otros supuestos en los cuales el legislador decide disociar la figura del sujeto que realiza el hecho imponible de aquél que debe cumplir con la prestación del pago [...] Usualmente el legislador utiliza dos técnicas para designar a un responsable. Una de ellas [...] consiste en la designación de un sujeto distinto al que realiza el hecho imponible como único deudor de la obligación tributaria, desplazando a quien sí lo realizó y, por ello, se lo denomina responsable sustituto, porque reemplaza al contribuyente en la relación con el Fisco" (cfr. Mariano Hernán Borinsky, Pablo Nicolás Turano, Magalena Rodríguez y Daniel Schurjin Alménar, "Delitos Tributarios...", págs. 82 y 83).

En aquel contexto, la calidad de obligada -de Praxair Argentina SRL- al pago del tributo en carácter de responsable sustituta, no permite concluir necesariamente en la participación dolosa de sus representantes en un suceso presuntamente configurativo del delito de evasión tributaria. Máxime cuando no fue rebatida la ajenidad de los mismos en el supuesto ardido desplegado.

Incluso, la presentación recursiva tampoco sustenta adecuadamente la acreditación del dolo como elemento subjetivo del tipo penal los hechos bajo examen (cfr., en lo pertinente y aplicable, CFCP, Sala IV, causa CFP 13345/2012/10/CFC3, "Salazar, José Luis Mingo y otro s/recurso de casación" reg. 458/21, rta 20/4/21; y causa CFP 13345/2012/11/CFC4, "Mitelman, Gustavo y otro s/recurso de casación", reg. 459/21, rta 20/4/21). Por los referidos motivos, corresponde rechazar los agravios de la AFIP-DGI.



Se advierte -en las particulares circunstancias del caso- que la parte recurrente se ciñe a exponer su propia perspectiva sobre el *sub lite* y el modo en que a su juicio debe ser resuelto, aunque prescinde de desarrollar una crítica razonada y suficiente de los fundados argumentos brindados por el *a quo*, por lo que no logra demostrar la arbitrariedad que alega.

Corresponde añadir a lo expuesto que la doctrina sobre la arbitrariedad de sentencia posee un carácter estrictamente excepcional y exige, por tanto, que medie un apartamiento inequívoco de las normas que rigen el caso o una absoluta carencia de fundamentación (*Fallos*: 295:140, 329:2206, 330:133 y sus citas, entre otros). De allí que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido de modo reiterado que dicha doctrina no es invocable en tanto la sentencia contenga fundamentos jurídicos mínimos que impidan su descalificación como acto judicial (*Fallos*: 290:95; 325:924 y sus citas, entre otros); déficit que, vale reiterar, no se advierte en el caso.

IV. Por lo demás, las conductas reprochadas consistentes en la evasión de \$1.260.724,09 en el ejercicio 2008; y de \$1.396.475,57 en el ejercicio 2009, no alcanzan los montos previstos en los arts. 1 y 2 del RPT (art. 279 ley 27.430), por lo que han dejado de ser punibles.

Con fecha 30 de diciembre de 2017 entró en vigencia la ley 27.430 (B.O. 29/72/2017), instaurándose -en lo que aquí interesa- como monto mínimo para que pueda configurarse el delito de evasión simple, la suma de \$ 1.500.000 por cada tributo y por cada ejercicio anual (cfr. art. 1 del Régimen Penal Tributarlo -en adelante RPT-; art. 279 de la Ley 27.430).





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FSM 79960/2015/3/CFC1

En lo que respecta a las hipótesis agravadas, el art. 2 del RPT dispuso "...la pena de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años de prisión cuando en el caso del artículo 1 se comprueben los siguientes supuestos: (...)b) Hubieren intervenido persona o personas humanas o jurídicas o entidades interpuestas, o se hubieren utilizado estructuras, negocios, patrimonios de afectación, instrumentos fiduciarios y/o jurisdicciones no cooperantes, para ocultar la identidad o dificultar la identificación del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de dos millones de pesos (\$ 2.000.000);".

He tenido oportunidad de expedirme en numerosos precedentes análogos al *sub lite*, en los cuales concluí que con relación a las normas mencionadas precedentemente, resulta de aplicación la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los casos "Palero, Jorge Carlos s/recurso de casación" (Fallos: 330:4544) y "Soler, Diego s/recurso de casación" (S. 765. XLVIII. REX, rta. el 18/2/2014), referidos a la interpretación del principio de retroactividad de la ley penal más benigna (cfr., en lo pertinente y aplicable, C.F.C.P., Sala IV, causa FCB 10684/2014/CFC1, "Mitre, Rosa Teresa s/ recurso de casación", reg. nro. 364/18 del 18/04/18; causa CPE 361/2009/T01/CFC1, "Moisá, Julio Alberto y otros s/ recurso de casación", reg. nro. 984/18 del 15/08/18; causa FSM 659/2013/T01/3/CFC2, "Saccani, Virginio Luis y otro s/ recurso de casación", reg. nro. 711/18 del 19/6/18; causa FRO 51000522/2012/T01/CFC1, "García, Monica Noemí s/ recurso de casación", reg. nro. 705/18 del 18/6/18; causas FMP 13164/2017/1/CFC1, "Caycobe S.A. s/ recurso de



casación", reg. nro. 250/19 del 28/02/19; causa FMP 39382/2017/2/1/CFC1, "Pescadería Santa María SRL s/recurso de casación", reg. nro. 251/19 del 28/02/19, causa FRO 48631/2016/1/CFC1, "Beneficios Agrícolas SRL s/ recurso de casación", reg. nro. 252/19 del 28/02/19, causa FBB 16614/2018/2/CFC1, "Burgos, Raúl Jorge s/recurso de casación", reg. nro. 1281/19, rta. 27/6/19, causa FBB 31000392/2012/3/CFC1, "Richebut, Juan Carlos s/recurso de casación", reg. 1888/18, rta. 18/9/19 y causa FTU 400634/2011/CFC1 "Katz, Jaime Elías s/ recurso de casación", reg. nro. 1422/20, rta. 14/8/20, entre muchas otras).

Ello, en atención a la autoridad institucional que revisten los fallos de la Corte, por su carácter de intérprete y salvaguarda final de los derechos y garantías consagrados en la Constitución Nacional (Fallos: 1:340; 33:162; 311:2478, entre otros), la que determina el deber de acatar la doctrina *supra* aludida y resolver el supuesto sometido a examen en consecuencia (Fallos: 245:429; 252:186; 255:119; 270:335, entre muchos otros), siempre y cuando no se hubieran incorporado nuevos argumentos que la refutén.

V. Por la forma en que se resuelve, deviene insustancial la solicitud de la defensa de oficiar a la AFIP-DGI a fin de que se verifique si se ha cancelado la deuda tributaria; motivo por el cual no corresponde dar curso a la misma.

VI. En consecuencia, propicio al Acuerdo rechazar el recurso de casación interpuesto por los representantes de la AFIP-DGI, en su calidad de parte querellante, sin costas en la instancia (arts. 530 y 531 *in fine* del CPPN).





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FSM 79960/2015/3/CFC1

Tener presente la reserva del caso federal.

La señora jueza Angela E. Ledesma dijo:

I. Habré de disentir con el voto que inaugura el acuerdo en virtud de las consideraciones que paso a exponer.

Con fecha 15 de noviembre de 2018, se sobreseyó a todos los encartados en base a que la conducta endilgada carecía del ardid o engaño requerido por el delito de evasión tributaria.

Con fecha 23 de septiembre de 2020, la Sala II de la Cámara Federal de Apelaciones de San Martín, confirmó dicho sobreseimiento respecto de Manuel Oscar Díaz, Rosa Alejandra Ruano, Roberto Juan Mario Scarano, Ginley Penna Bastos, Gustavo Aguilar Da Costa y Flavio Mundi Guimaraes, (responsables de la firma Praxair Argentina S.R.L.) respecto del delito de evasión del Impuesto sobre los Bienes Personales por los períodos comprendidos entre los años 2008 a 2011, ambos inclusive.

II. Por su parte el acusador público, en lo que aquí interesa, no ha recurrido el sobreseimiento precitado ni ha adherido al recurso de la querella en esta instancia (cfr. Sistema de LEX100).

III. Ahora bien- como ya lo he sostenido- nada obsta a un reexamen de admisibilidad antes o después de sustanciada la audiencia para informar o en el mismo momento de dictar sentencia, ni a que -en su caso- sea declarado mal concedido (cfr. causa n° 15.433, caratulada: "Monteros, Fabio Hernán s/ recurso de casación", reg. 1694/13, rta. 23/10/13, Sala II de este Cuerpo).

Sentado ello, entiendo que la vía deducida no puede prosperar, pues considero que el recurrente carece de



legitimación activa en virtud del criterio que senté al votar en la causa 7552 caratulada “*Ciccone, Héctor Hugo s/ recurso de casación*”, del 29 de noviembre de 2007, registro 1680/07 de la Sala III, a cuyos argumentos me remito en un todo.

En efecto, quien invoca la legitimación en este caso no se trata de una víctima en sentido tradicional (persona de existencia visible o jurídica que sufre el riesgo del menoscenso del bien jurídico contra el que se dirige el hecho punible del procedimiento -cfr. *Maier, Julio, “Derecho Procesal Penal”, T. II, Del Puerto Editores, pág. 49-*), sino antes bien, del Estado a través de uno de sus organismos (Administración Federal de Ingresos Públicos).

Por ello, resulta imprescindible delimitar los alcances de la actuación del acusador particular cuando es un organismo del Estado. En este marco, corresponde determinar si la AFIP puede mantener la legitimación activa en solitario, dado que el fiscal no acompañó la pretensión punitiva en contra los aquí imputados.

A estos fines, deviene insoslayable anotar que el Ministerio Público Fiscal constituye el órgano estatal específico de persecución penal pública. Sin embargo, “*diversas leyes particulares legitiman para intervenir como querellante en el procedimiento penal, con sus mismas facultades, deberes y responsabilidad -sin desplazar a la fiscalía-, a otros organismos estatales diferentes del ministerio público fiscal, en casos de excepción...*” (Maier, Julio, op. cit. pág. 685).

En efecto, el organismo estatal con legitimación para querellar (en este caso la AFIP) representa -al igual





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FSM 79960/2015/3/CFC1

que el Ministerio Público Fiscal-al Estado, motivo por el cual se verifica una identidad de intereses.

Sobre el particular, el profesor Maier enseña que *"(e)l mismo defecto tiende a corregir la concepción de la participación del ofendido, en el procedimiento oficial, como acusador adhesivo. Ello supone que el ofendido toma parte en el procedimiento antes bien como colaborador y control externo del ministerio público, que como sujeto procesal absolutamente independiente..."* (op. cit. pág. 613).

A mayor abundamiento, el autor señala que, admitiéndose la participación de la víctima, la desigualdad teórica del imputado en este procedimiento no proviene de aquélla, sino de la **persecución penal oficial**, motivo por el cual, a los fines de evitar fuentes de desigualdad, se requiere evitar los excesos (op. cit., pág. 613).

En esa línea, teniendo en cuenta que la AFIP, órgano que responde al Poder Ejecutivo, al igual que el Ministerio Público Fiscal, representan la persecución penal oficial, entiendo que, a los fines de evitar abusos y excesos, la intervención y funciones de aquel organismo debe interpretarse en el sentido de ser querellante adhesivo, es decir, dependiente de la acción del fiscal.

En aplicación de tales lineamientos, considero que en el presente caso, la ausencia de una pretensión persecutoria por parte del acusador público, impide que la AFIP conserve la legitimación activa para seguir acusando, ello así, a riesgo de generar una situación de desigualdad en perjuicio del imputado frente a dos agencias estatales con intereses equivalentes.

Al respecto, interesa recordar que el Procurador



General de la Nación ha señalado reparos de índole constitucional cuando la parte querellante a cargo de un órgano del Estado pretenda continuar con la prosecución de la acción cuando el fiscal del caso tuviera un criterio contrario. Puntualmente, ha expresado que “...en este supuesto en el que el funcionario dependiente del Poder Ejecutivo demandare para sí la titularidad directa y exclusiva de la acción penal pública reservada a los fiscales investidos por la Constitución y las leyes (artículo 120; ley 23984), habría sí, una intromisión de ese poder en la misión propia y específica del Ministerio Público de la Nación” (del dictamen del Procurador General en la causa G. 1471.XL “Gostanián, Armando s/ recurso extraordinario”, al que remitió la Corte Suprema de Justicia de la Nación con fecha 30 de mayo de 2006).

Pero además, considero que de hacerse lugar a la vía intentada, se obligaría al fiscal a impulsar la acción; todo lo cual implicaría una afectación a la independencia funcional del Ministerio Público (art. 120 CN); tal como ocurre con el procedimiento de consulta establecido en el art. 348 del CPPN, que llevó a la CSJN a declarar su inconstitucionalidad, en el precedente “Quiroga” (Fallos 327:5863). Así me había expedido al votar en la causa n° 4722 “Torres, Emilio Héctor s/ rec. de casación”, resuelta el 11 de marzo de 2004, registro 100/2004 de la Sala III, entre muchas otras.

Por todo lo expuesto, a partir de las particularidades destacadas del caso, el recurso de casación deducido por los representantes de la AFIP debe ser declarado inadmisible, con costas (arts. 444, 465 y 530 y cc. del CPPN).





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FSM 79960/2015/3/CFC1

Así es mi voto.

El señor juez Javier Carbajo dijo:

I. En punto a la admisibilidad del recurso, corresponde estar a lo resuelto el 14 de diciembre de 2020, oportunidad en la cual esta Sala IV -con integración parcialmente diferente- resolvió: "*HACER LUGAR a la queja interpuesta por las letradas apoderadas de la parte querellante AFIP-DGI, DECLARAR ERRÓNEAMENTE DENEGADO el recurso de casación respectivo y, en consecuencia, CONCEDERLO, sin costas (arts. 477, 478, 530 y 531 del C.P.P.N.)*" (FSM 79960/2015/3/RH1, reg. 2513/20, del 14/12/20).

II. Sentado lo expuesto, comarto en lo sustancial las consideraciones y la solución propuesta en la ponencia del colega que lidera el presente Acuerdo, Dr. Mariano Hernán Borinsky.

En primer lugar, respecto de la imputación formulada en contra de los responsables de la firma Praxair Argentina S.R.L. por la evasión tributaria del impuesto sobre los bienes personales en los ejercicios 2008 y 2009, observo que la conducta no supera el elemento cuantitativo fijado por el tipo penal de evasión según la ley 27.430.

Al respecto, ya tuve oportunidad de pronunciarme sobre la aplicación retroactiva de la ley 27.430, en razón del principio constitucional de ley penal más benigna en materia de delitos tributarios, en las causas CPE 990000189/2012/T01/2/CFC2, "PROVISIERO, Teresa s/recurso de casación, reg. 837/19, del 7/5/2019; "BURGOS, Raúl Jorge y otros s/recurso de casación", reg. 1281/19, del 27/6/2019; "DEL CANAL, Luis Alberto s/recurso de casación", reg. 1527/19, del 19/7/2019; FMP 13164/2017/1/CFC1 "CAYCOBE S.A.



s/recurso de casación”, reg. 250/19, del 28/2/2019; FRO 48631/2016/1/CFC1 “BENEFICIOS AGRÍCOLAS S.R.L. s/recurso de casación”, reg. 252/19, del 28/2/2019, entre muchas otras.

En ese sentido, corresponde señalar que el 30 de diciembre de 2017 entró en vigencia la ley 27.430 (B.O. 29/12/2017) e instauró un nuevo Régimen Penal Tributario.

Entre otras modificaciones a la ley anterior 24.769, fijó determinados montos mínimos en los casos de evasión simple y evasión agravada en los delitos tributarios.

Así, en el art. 1º se estableció para la evasión simple la suma de un millón quinientos mil pesos (\$ 1.500.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual; mientras que en el art. 2º, para la evasión agravada, en lo que aquí interesa, que hubiere intervenido persona o personas humanas o jurídicas o entidades interpuestas, o se hubieren utilizado estructuras, negocios, patrimonios de afectación, instrumentos fiduciarios y/o jurisdicciones no cooperantes, para ocultar la identidad o dificultar la identificación del verdadero sujeto obligado, siempre que el perjuicio generado por tal concepto superare la suma de dos millones de pesos (\$ 2.000.000).

Por tanto, estos tipos penales exigen que, como consecuencia de cualquiera de los medios o modalidades comisivas allí detalladas, se ocasione a la Hacienda Pública un perjuicio igual o superior a los montos establecidos.

Se trata, pues, de delitos que requieren una efectiva lesión al bien jurídico atendiendo a esa cantidad. Es así que, si lo evadido no supera ese límite cuantitativo, la conducta no será punible.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FSM 79960/2015/3/CFC1

Este escenario genera lo que se conoce como *"sucesión de leyes en el tiempo"* y obliga a revisar la vigencia de la ley penal merced al principio de legalidad (art. 18 Constitución Nacional), de cuya formulación se deriva, entre otros, el mandato de *lex praevia* y, en consecuencia, la prohibición de irretroactividad de leyes que castiguen nuevos delitos o que agraven su punición -*nullum crimen sine lege praevia-*; estableciéndose como excepción el carácter retroactivo de la ley penal más benigna.

Ciertamente, el principio de mayor benignidad opera como una excepción en tanto no infringe su sentido limitador al poder punitivo del Estado, sino que favorece al imputado al permitir aplicar retroactivamente aquellas leyes que le deparen un tratamiento más benévolo, evitando el castigo o la agravación de una conducta que la sociedad ha decidido dejar sin reproche o bien atenuarlo (cfr. arts. 15 inc. 1º del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, 11 inc. 2º de la Declaración Universal de Derechos Humanos y 9 *in fine* de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, de conformidad con el art. 75 inc. 22 de la Constitución Nacional).

Es pertinente recordar lo dispuesto por el art. 2º del Código Penal que establece: *"Si la ley vigente al tiempo de cometerse el delito fuere distinta de la que exista al pronunciarse el fallo o en el tiempo intermedio, se aplicará siempre la más benigna..."*.

Conforme surge claro del tenor literal de dicha norma, la ley que represente mayor benignidad para el imputado deberá ser aplicada siempre, con prescindencia de



la categoría dogmática en la que se incluyan los topes monetarios.

Bajo tales premisas, y volviendo al *sub examine*, es dable colegir, de adverso a lo esgrimido por el recurrente, que resulta fundada y razonable la subsunción del hecho identificado como segundo bajo el régimen contenido en la ley 27.430, por resultar esta nueva ley más benigna que la vigente al momento de los hechos -ley 24.769-.

En esta intelección, la conducta que les valió a los encausados la imputación por evasión al Impuesto sobre los Bienes Personales durante los años 2008 y 2009, ocasionado un perjuicio fiscal por las sumas de pesos \$1.260.724,09 y \$1.396.475,57, respectivamente devino no punible.

Es que la figura básica de evasión tributaria debe traducirse en un perjuicio que exceda la suma de un millón quinientos mil de pesos (\$ 1.500.000) y aquella agravada vinculada con la intervención de persona o personas humanas o jurídicas o entidades interpuestas, o se hubieren utilizado estructuras, negocios, patrimonios de afectación, instrumentos fiduciarios y/o jurisdicciones no cooperantes, para ocultar la identidad o dificultar la identificación del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de dos millones de pesos (\$ 2.000.000), en el presente no se verifican.

Sin perjuicio de ello, en cuanto al comportamiento endilgado respecto de la presunta evasión del Impuesto sobre los Bienes Personales en los ejercicios 2010 y 2011 la resolución se advierte debidamente fundada





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FSM 79960/2015/3/CFC1

sin que la parte querellante haya expresado argumentos que demuestren la alegada arbitrariedad.

En ese orden, tal como señaló el colega que lidera el presente Acuerdo, no se advierte ni la parte trae elementos que permitan demostrar la intervención dolosa de los imputados en el hecho en la medida en que las decisiones adoptadas trascendían el ámbito de su actuación y respondían a políticas adoptadas por los accionistas extranjeros del grupo empresario.

Más aun se destacó que aquéllos cumplimentaron con las notificaciones debidas, entre ellas, la correspondiente al Fisco, circunstancia que evidenció la decisión adoptada sin mayores ocultamientos.

Al respecto, tal como indicó el juez Borinsky, la especial calidad de responsable sustituto que ostentaban los aquí imputados, que se traduce en su ajenidad a la configuración del hecho imponible (cfr. García Vizcaino, Catalina, *Tratado de Derecho Tributario*, Ed. Abeledo Perrot, Tomo 1, Buenos Aires, disponible en thomsonreuters.proview) demandaba por parte de la querella un esfuerzo argumental en demostrar la intervención material en el hecho que califica como delictivo vinculado con la tributación del Impuesto sobre los Bienes Personales de terceros.

Por ende, cabe concluir que, de adverso a lo indicado por el impugnante, el pronunciamiento se encuentra adecuadamente sustentado y los agravios sólo evidencian una opinión diversa sobre la cuestión debatida y resuelta (*Fallos* 302:284; 304:415); decisión que cuenta, además, con los fundamentos jurídicos mínimos, necesarios y suficientes, que impiden su descalificación como acto



jurisdiccional válido (Fallos: 293:294; 299:226; 305:1103; 306:1368; 335:1779), no advirtiéndose, en consecuencia, la arbitrariedad ni la errónea aplicación de la ley invocadas.

III. Con estas consideraciones adhiero, en lo sustancial, a la solución propuesta por el colega que encabeza el orden de votación en punto a rechazar el recurso de casación interpuesto por los representantes de la AFIP-DGI, en su calidad de parte querellante, sin costas en la instancia (arts. 530 y 531 *in fine* del CPPN). Tener presente la reserva del caso federal.

Por ello, en mérito del Acuerdo que antecede, el Tribunal, por mayoría, **RESUELVE**:

I. RECHAZAR el recurso de casación interpuesto por los representantes de la AFIP-DGI, en su calidad de parte querellante, sin costas en la instancia (arts. 530 y 531 *in fine* del CPPN).

II. TENER PRESENTE la reserva del caso federal.

Regístrese, notifíquese, comuníquese (Acordada 5/2019 de la C.S.J.N.) y remítase al tribunal de origen mediante pase digital, sirviendo la presente de atenta nota de envío.

Firmado: Mariano Hernán Borinsky, Javier Carbajo y Angela E. Ledesma.

Ante mí: Marcos Fernández Ocampo, Prosecretario de Cámara.

