



Poder Judicial de la Nación
Cámara Federal de Apelaciones Resistencia –Secretaría Penal N° 2-

Resistencia, a los dieciocho días de febrero de dos mil veintidós.

Y VISTO:

El presente **EXPTE FRE N° 1381/2021/CA1**, caratulado:
“AGROPECUARIA LITORAL S.R.L. Y OTROS POR INFRACCION LEY 24.769”,
proveniente del Juzgado Federal de Resistencia N° 1, del que:

RESULTA:

1. Inician las presentes actuaciones en virtud de un operativo de fiscalización efectuado por AFIP a la firma Agropecuaria Litoral S.R.L., el cual tuvo lugar a efectos de la determinación de deudas fiscales relativas al impuesto al Valor Agregado por el período comprendido desde enero del año 2017 a marzo de 2018, ampliándose posteriormente al impuesto a las Ganancias por el período 2017.

En relación a este último, el organismo dio cuenta de que no se encontraba presentada la declaración jurada correspondiente al ejercicio fiscal 2017, por lo que solicitó al contribuyente su presentación, la que cumplimentada arrojó un saldo a ingresar de \$5.230.518,41 por el rubro referido.

Posteriormente, dicho organismo impugnó compras computadas como costo por un importe de \$822.178,26, motivando la presentación de la declaración jurada rectificativa N° 1 del referido impuesto y período, resultando finalmente un saldo a ingresar a favor de la A.F.I.P. por \$5.518.280,80. Dichas circunstancias fueron denunciadas por AFIP ante la Fiscalía Federal.

En ese marco, el representante del Ministerio Público Fiscal presentó formal requerimiento de instrucción por considerar que la conducta omisiva desplegada por los responsables de la firma Agropecuaria Litoral S.R.L., en relación a la evasión del impuesto a las Ganancias -período 2017-, encontraría adecuación en el tipo penal de evasión agravada previsto por el art. 2° inc. d) del Régimen Penal Tributario y requirió –además– una serie de medidas probatorias, citándose a los imputados a prestar declaración indagatoria, oportunidad en la que se abstuvieron de declarar.

2.- Así las cosas, luego de analizar las pruebas aportadas a la causa y la figura penal por la cual fueran indagados los encausados, la Jueza dictó resolución en la que señala los motivos por los que –a su criterio– la simple omisión de presentación de declaraciones juradas no constituye evasión, al no configurarse en autos el ardid o engaño exigido por el tipo penal.

Afirma que no surge con suficiente claridad la voluntariedad de parte de los representantes de la firma de evadir el pago del impuesto correspondiente mediante dicha falta de exteriorización o incumplimiento formal.

USO OFICIAL





Poder Judicial de la Nación
Cámara Federal de Apelaciones Resistencia –Secretaría Penal N° 2-

Al efecto, expuso que los elementos reunidos en la causa permiten afirmar que el hecho imputado no se encuentra configurado al no verificarse la totalidad de los elementos que integran el tipo penal (objetivo y subjetivo), establecidos en el Régimen Penal Tributario vigente (cfr. Ley N° 27.430) resultando atípicas, por tanto, las conductas investigadas.

Asimismo destacó que la dificultosa situación económica de la empresa fue la que motivó la falta de presentación en tiempo y forma de la declaración jurada.

Analizó la circunstancia de que si bien la firma habría incorporado en sus registros contables facturas irregulares, al presentar la declaración jurada no se las incluyó como compras imputables al costo para la determinación del tributo e hizo puntual hincapié en la falta de elementos que demuestren que la empresa habría logrado obtener una ventaja, disminución o eliminación de la obligación tributaria, siendo que sólo habría exteriorizado tardíamente la declaración correspondiente. Razón por la cual sobreseyó a Aurora Amelia Juárez, Eduardo Benedicto López, María del Carmen Fernández, Verónica Elizabeth Cantero y María del Navarro, responsables de la firma Agropecuaria Litoral S.R.L., conforme art. 336. inc. 3 C.P.P.N.

3. Contra lo resuelto, el Sr. Fiscal de primera instancia interpone recurso de apelación por entender que la Magistrada aplicó erróneamente el derecho, basando el resolutorio en una interpretación incorrecta de los hechos, pruebas y preceptos legales, derivando en una sentencia arbitraria.

Sostiene que la figura penal de evasión simple (art. 1 del Régimen Penal Tributario art. 279 Ley 27.430) se encuentra configurada en el entendimiento de que los imputados desplegaron un ardid o engaño típicos a los fines de la evasión de impuestos, en pleno conocimiento y voluntad de llevar a cabo dicha maniobra.

Resalta que la falta de presentación de declaraciones juradas se identifica como maniobra típica configurativa del delito en cuestión, junto con el ocultamiento de la realidad comercial de la firma al incorporar en su registro contable facturas apócrifas.

4. Concedido el recurso, arriban los autos a esta Alzada notificándose su radicación de los mismos al Fiscal General -Dr. Federico M. Carniel- quien expresa que mantiene el recurso promovido por el Fiscal de Primera Instancia, optando por la sustitución de la audiencia de ley por la presentación de memorial digital.

5. Que en oportunidad de la audiencia fijada en los términos del art. 454 del CPPN (texto según ley 26.374), la Sra. Fiscal General Subrogante, Dra. María Susana Liwsky presenta el memorial respectivo, dando por reproducidos los agravios y fundamentos expuestos por el Sr. Fiscal Federal de Primera Instancia.

USO OFICIAL





Poder Judicial de la Nación
Cámara Federal de Apelaciones Resistencia –Secretaría Penal N° 2-

Peticiona que se revoque lo resuelto por entender que los imputados perfeccionaron un ocultamiento intencional omitiendo deliberadamente la presentación de declaraciones y la falta de pago del tributo.

Quedan de tal modo las actuaciones en condiciones de ser resueltas.

CONSIDERANDO:

a. Que, en este estadio, habilitada la jurisdicción del Tribunal y configurado el objeto de conocimiento, corresponde el examen de las cuestiones ventiladas.

En forma previa a ingresar al análisis de los agravios formulados por las partes, deviene necesario recalcar –como lo sostuvo reiteradamente este Tribunal– que la indicación de los motivos específicos sobre los que se basa la impugnación puesta a consideración de esta Alzada, determina el ámbito del agravio y el consecuente límite del recurso y de su propia competencia (artículos 438, 445, primer párrafo y 454, tercer párrafo del CPPN).

Es así que el juego armónico de las normas procesales precitadas, tiene por finalidad “restringir el conocimiento de la alzada a la descripción del agravio, que así se torna requisito insoslayable de admisibilidad...” (Francisco J. D’Albora, “Código Procesal Penal de la Nación”, Tomo II, Lexis Nexis – Abeledo Perrot, 2003, p. 967), de allí que las cuestiones que no han sido materia de cuestionamiento al momento de deducción del pertinente recurso (motivación), quedan fuera de la decisión del tribunal de apelación, al haber quedado consentidas, y por tanto, firmes.

Ahora bien, con relación a la invocada arbitrariedad y contrariamente a lo sostenido por el recurrente, cabe señalar que de la sola lectura del pronunciamiento cuestionado surge que se encuentra suficientemente fundado, ya que la Jueza arribó a su decisión exponiendo los motivos que la llevaron a sobreseer a los imputados, con cita de las constancias que obran en la causa y normativa aplicable.

Así, resulta de estricta aplicación al sub lite lo puntualizado por el Máximo Tribunal que sentenció: “...con la doctrina sobre sentencias arbitrarias no puede perseguirse la revocación de los actos jurisdiccionales de los jueces de la causa sólo por su presunto grado de desacierto o la mera discrepancia con las argumentaciones de derecho local, común o ritual en que se fundan” (Fallos 311:1695).

En efecto, no se observa un defecto de fundamentación o razonamiento en el fallo analizado, por lo que procede el rechazo del agravio esgrimido en tal sentido.

b. Sentado ello, cabe indicar que los agravios vertidos por el representante del Ministerio público Fiscal no logran conmover los argumentos que fundamentan el decisorio de la Jueza de anterior grado.

Al respecto, se advierte en los considerandos del decisorio atacado las razones por las cuales no se verifica un supuesto de evasión tributaria de conformidad con





Poder Judicial de la Nación

Cámara Federal de Apelaciones Resistencia –Secretaría Penal N° 2-

el Régimen Penal Tributario -art. 279 de la ley 27.430-, a raíz de la atipicidad de la conducta llevada a cabo por los representantes de la firma Agropecuaria Litoral S.R.L.

Ello, al no considerar elemento constitutivo de delito el mero incumplimiento formal del contribuyente de la presentación de la declaración jurada correspondiente al impuesto a las Ganancias por el periodo 2017, ya que a criterio de la Instructora -el que se comparte en la especie- dicha maniobra no configura un ardid o engaño suficiente a los fines requeridos por el tipo penal.

Procede aquí hacer mención de la conducta base de “Evasión” prevista por el Régimen Penal Tributario –art. 279 de la Ley 27.430, el cual establece: “**ARTÍCULO 1º. Evasión simple. Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de un millón quinientos mil pesos (\$1.500.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se, tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año...**”. Luego, las agravantes se prevén en su **ARTICULO 2º** el que reza: “**La pena será de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años de prisión, cuando en el caso del artículo 1º se verificare cualquiera de los siguientes supuestos: a) Si el monto evadido superare la suma de cuatro millones de pesos (\$4.000.000); b) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de ochocientos mil pesos (\$800.000); c) Si el obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la suma de ochocientos mil pesos (\$800.000); d) Si hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos**”.

Ahora bien, en el caso de autos se verifica la presentación tardía de la declaración jurada correspondiente al impuesto a las Ganancias por el período 2017, la cual vencía en junio del año 2018 y fue presentada el 08 de octubre de ese año ante el requerimiento del organismo cuando se encontraba en curso una fiscalización a la firma. Presentada la declaración, AFIP impugnó la misma motivando la presentación de la declaración rectificatoria N° 1 en fecha 18 de diciembre del mismo año.

El punto central de agravio del MPF se funda en la estimación de que los responsables de la firma Agropecuaria Litoral S.R.L. habrían evadido el pago del tributo mediante ocultación maliciosa al haber omitido presentar la declaración jurada que exige la ley tributaria, atribuyendo a ese accionar el comportamiento que la ley describe como declaración engañosa, ocultación maliciosa o cualquier otro ardid o engaño.

USO OFICIAL

Fecha de firma: 18/02/2022

Firmado por: MARIA LORENA RE, SECRETARIO DE CAMARA

Firmado por: MARIA DELFINA DENOGENS, JUEZA DE CAMARA

Firmado por: ROCIO ALCALA, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: PATRICIA BEATRIZ GARCIA, JUEZ SUBROGANTE



#35448812#315988256#20220218110440388



Poder Judicial de la Nación
Cámara Federal de Apelaciones Resistencia –Secretaría Penal N° 2-

Sin embargo, en consonancia con el análisis efectuado por la Jueza, entendemos que no debe entenderse que se ha incurrido en el delito por el mero incumplimiento al deber de presentar una declaración jurada que el organismo de recaudación puede igualmente exigir. En tal sentido, la omisión no tiene tampoco idoneidad para evadir tributos puesto que, en ese caso, el organismo de recaudación tiene facultad para proceder a determinar de oficio la materia imponible (conf. art. 16 de la Ley 11.683) y el contribuyente se encuentra obligado al pago correspondiente, consecuencia que, sin perjuicio de su plena eficacia, no resulta por sí sola demostrativa de hechos que deban encuadrarse en el Art. 1 de la Ley 24.769 (“López Apesteguía, Antonio Cándido S/ Incidente de Apelación” Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala “A”, causa n° 55586).

Asimismo, se ha expresado que: “la simple omisión de la presentación de las declaraciones juradas no configura ardid alguno para hacer incurrir en error al fisco, en tanto no se vio acompañado de ningún elemento adicional que hubiera dificultado el control fiscalizador ni la correcta determinación del impuesto” (Higuaín, Gonzalo s/Infracción Ley N° 24.769, Juzgado Nacional de 1ª Instancia en lo Penal Tributario, Res. del 08/07/2014).

La ley penal tributaria, para considerar a una conducta como delito, requiere la existencia de una ocultación maliciosa por medio de acciones u omisiones, las cuales no permitan al fisco tomar conocimiento sobre el monto imponible, o que tome conocimiento errado sobre ello. Sin embargo, como bien se consideró en el fallo recurrido, consta en las actuaciones digitalizadas la voluntad colaborativa de los responsables de la empresa inspeccionada de aportar y cumplimentar los requerimientos (libros de IVA, compras y ventas, comprobantes respaldatorios, facturas) efectuados por el órgano administrativo. Cabe destacar –además- que no se advierte en el devenir de los hechos que la empresa haya presentado voluntariamente las declaraciones viciadas para beneficiarse, más aún cuando dicha declaración fue requerida por el órgano fiscalizador y rectificada voluntariamente por la firma aceptando el tiempo transcurrido y sin utilizar facturas apócrifas, por lo que no se visualiza en la maniobra el fraude requerido por el tipo penal endilgado.

Es de señalar que el incumplimiento sólo interesa al derecho penal cuando se concreta mediante el despliegue de acciones u omisiones fraudulentas que persiguen en forma directa el no ingresar las rentas o aportes exigibles, cuando se concreta un ardid idóneo, la ocultación maliciosa que induce a engaño u error, pero nunca cuando se lleva una contabilidad conforme a derecho y que su sola compulsión permite verificar la verdadera obligación tributaria o se trata de una discrepancia técnica con el organismo fiscalizador(Conf. <http://www.pensamientopenal.com.ar>).

USO OFICIAL





Poder Judicial de la Nación

Cámara Federal de Apelaciones Resistencia –Secretaría Penal N° 2-

La conducta dolosa no puede presumirse, debe acreditarse en forma fehaciente a través de pruebas concretas que generen en el Juez la convicción de que se ha llevado a cabo una conducta fraudulenta. Es decir, debe existir una acción u omisión deliberada del contribuyente obligado, quien a través de diversos medios ardidosos o engañosos intenta sustraer del conocimiento del fisco su verdadera capacidad contributiva, se exige el dolo directo del autor (Conf.<http://www.aeyasoc.com.ar/publicaciones/articulo14.pdf>).

En dicha línea argumental Miguel Ángel Macchi señala: “De modo que la falta de presentación para aquéllos que estén obligados determina una simple infracción administrativa; pero puede constituir delito cuando la reticencia a practicarla responda a la maliciosa actitud de encubrir sus obligaciones tributarias...” (“Sistema penal tributario y de la Seguridad Social”, Editorial Abaco de Rodolfo Depalma, 1999, pág. 156/157), circunstancia esta última que, como se dijo, no se aprecia en autos.

Carlos Alberto Chiara Díaz, al sostener que no habrá delito si no se ingresa la declaración jurada, afirma que “esto puede obedecer a un simple olvido, negligencia, ignorancia u otra razón que no tenga relación directa con la perspectiva de evasión de impuestos y contribuciones” (“Ley Penal Tributaria y Previsional 24.769, El Delito de Evasión Fiscal por Carlos María Folco”, Rubinzal-Culzoni Editores, año 1997, pág. 251). Al respecto, aparecen atendibles las razones analizadas por la Juzgadora en punto al contexto económico y la situación que atravesaba la contribuyente a la fecha del requerimiento en cuestión.

c. Lo hasta aquí expuesto basta para avalar el fallo venido a conocimiento ya que tampoco corresponde efectuar mayores consideraciones respecto de las operaciones que habría efectuado la firma con contribuyentes que no exteriorizan capacidad operativa ni cumplimiento fiscal, ya que al presentar la declaración jurada la firma contribuyente no incluyó las facturas con dichos prestadores para la determinación del impuesto en cuestión, según lo consideró la Juzgadora.

Por todo lo expuesto, analizadas las actuaciones y las constancias de la causa, procede rechazar el recurso de apelación articulado por el representante del Ministerio Público Fiscal en base a que la omisión de presentar declaraciones juradas, no constituye por sí misma el engaño exigido por la ley especial y no se observan reunidos en autos otros elementos que permitan acreditar el ardid requerido para configurar el delito que se analiza.

Por todo ello, el Tribunal **RESUELVE:**

1º) NO HACER LUGAR al recurso de apelación articulado por el representante del Ministerio Público Fiscal, y en consecuencia, **CONFIRMAR** la resolución dictada por la Jueza de la anterior instancia.





Poder Judicial de la Nación
Cámara Federal de Apelaciones Resistencia –Secretaría Penal N° 2-

2º) Comunicar al Centro de Información Judicial, dependiente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (conforme Acordada N° 5/2019 de ese Tribunal).

3º) Regístrese, notifíquese, líbrese DEO al Juzgado de origen y, fecho, bajen los autos mediante pase digital.

Nota: Para dejar constancia que la Resolución dictada en el día de la fecha se conformó con el voto de las Sras. Jueces de Cámara, Dres. María Delfina Denogens, Rocío Alcalá y Patricia Beatriz García, siendo la misma suscripta en forma electrónica (conf. arts. 2 y 3 de la Acordada N° 12/2020 de la CSJN). Conste.

Secretaría Penal N° 2, 18 de febrero de 2022.

USO OFICIAL

