

TÍTULO:	EXTINCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL POR DELITOS TRIBUTARIOS: TENDENCIA JURISPRUDENCIAL EN LOS TRIBUNALES FEDERALES DE CÓRDOBA
AUTOR/ES:	Ranz, Rodrigo J.; Álvarez Amat, Florencia N.
PUBLICACIÓN:	Práctica Integral Córdoba ERREPAR (PIC)
TOMO/BOLETÍN:	XVIII
PÁGINA:	-
MES:	Enero
AÑO:	2024
OTROS DATOS:	-

RODRIGO J. RANZ⁽¹⁾
FLORENCIA N. ÁLVAREZ AMAT⁽²⁾

EXTINCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL POR DELITOS TRIBUTARIOS: TENDENCIA JURISPRUDENCIAL EN LOS TRIBUNALES FEDERALES DE CÓRDOBA

I - INTRODUCCIÓN

La hipótesis que analizaremos en la siguiente colaboración refiere a la posibilidad de extinguir la acción penal por delitos tributarios utilizando el mecanismo previsto en el art. 59, inc. 6), del Código Penal.

La norma en cuestión sostiene que: *"La acción penal se extinguirá ... 6) Por conciliación o reparación integral del perjuicio, de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes..."*.

La ley 27147 introdujo una modificación al art. 59 del Código Penal al incluir el inc. 6), el que establece la reparación del daño como una causa de extinción de la acción penal ya promovida.

Como dijimos anteriormente, esta disposición establece que la acción penal se extinguirá **por conciliación o reparación integral del perjuicio, de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes**.

Esta nueva causal de extinción de la acción penal impide la aplicación de pena al posible responsable, vedando la realización del proceso mismo, ello como correlato del reconocimiento que ha hecho el legislador de los beneficios que, tanto para víctimas, victimarios e instituciones de la justicia, aparejan los sistemas conciliatorios o de justicia restaurativa, al diluir conflictos por fuera de la burocracia judicial, mermando así la violencia social.

II - CUESTIÓN DOCTRINARIA

Según Nercellas, el legislador ha autorizado una serie de salidas alternativas del proceso penal y causas de extinción de la acción penal, cuya interpretación debe ser *pro homine* (este principio indica que el intérprete ha de seleccionar y aplicar la norma que en cada caso resulte más favorable para la persona humana, para su libertad y sus derechos, cualquiera sea la fuente que la suministre, ya sea interna o internacional).

La conciliación y la reparación integral del daño ahora constituyen obstáculos a la persecución penal. Se trata de dos institutos independientes, cada uno con su propio procedimiento y orientados hacia problemáticas específicas.

Desde el principio, surgió la controversia sobre si la recién incorporada causal del art. 59, inc. 6), del Código Penal, referente a la reparación integral del perjuicio, podría aplicarse a la extinción de la acción penal en casos de delitos tributarios, donde el bien jurídico protegido es la hacienda pública.

Anteriormente, solo se establecía, según el art. 16 de la ley 24769 y sus modificaciones, que el sujeto obligado que regularizara voluntariamente su situación, cumpliendo con las obligaciones evadidas, quedaba exento de responsabilidad penal, siempre y cuando su presentación no fuera resultado de una inspección en curso, observación por parte de la entidad fiscalizadora o denuncia presentada que estuviera directa o indirectamente relacionada con él.

Posteriormente, a finales del año 2017, se instauró un nuevo Régimen Penal Tributario en el Título IX de la ley 27430, derogando la ley anterior. En su art. 16, se incorporó una cláusula especial de extinción de la acción penal, destinada específicamente a los delitos contemplados en los arts. 1, 2, 3, 5 y 6 de dicho régimen (es decir, evasión simple, evasión agravada, aprovechamiento indebido de beneficios fiscales, evasión simple y evasión agravada de los recursos de la seguridad social). Según la norma, en estos casos, *"...la acción penal se extinguirá si se aceptan y cancelan de manera incondicional y total las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios, hasta los treinta (30) días hábiles después del acto procesal mediante el cual se notifique fehacientemente la imputación penal que se le formula"*.

En esta situación, la Administración Tributaria quedará eximida de presentar una denuncia penal si las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente, junto con sus accesorios, son canceladas de manera incondicional y completa antes de la presentación de la denuncia. Este beneficio de extinción será otorgado únicamente una vez por cada persona física o jurídica sujeta a obligaciones.

De la lectura del texto, se evidencia que hay ciertos delitos dentro del Régimen Penal Tributario que no son susceptibles de acogerse a esta posibilidad. Específicamente, se excluyen la apropiación indebida de tributos, la apropiación indebida de recursos de la seguridad social, así como los cuatro delitos fiscales comunes (obtención fraudulenta de beneficios fiscales, insolvencia fiscal fraudulenta, simulación dolosa de cancelación de obligaciones y alteración dolosa de registros; arts. 4, 7, 8, 9, 10 y 11).

Tenemos entonces la existencia de otras normas que pueden poner en duda la aplicación de la causal extintiva de la acción para los delitos tributarios, razón por la cual debemos develar varias cuestiones, entre la más importante, sin duda, establecer con meridiana claridad la finalidad de la ley penal tributaria. Nos ayudarán a comprender este tema crucial los escasos antecedentes, que desarrollaremos a continuación.

III - RESUMEN DE FALLOS DESTACADOS EN LA JUSTICIA FEDERAL DE CÓRDOBA

A continuación, haremos un análisis de los fallos destacados en el tema.

“Rodaro, Henry Omar s/evasión agravada tributaria”

Estas actuaciones se inician en el año 2019 con la denuncia formulada por el jefe interino de la Sección Penal Tributaria de la Dirección Regional Río Cuarto de la Administración Federal de Ingresos Públicos en contra de Henry Omar Rodaro, denuncia que fue luego ratificada.

A partir de ello, el señor fiscal federal *ad hoc* promovió acción penal en los términos de los arts. 180 y 188 del Código Procesal Penal de la Nación en contra de Henry Omar Rodaro, quien durante el desarrollo de sus actividades comerciales habría evadido el pago del impuesto al valor agregado, período fiscal 2017, en la suma de tres millones doscientos dieciocho mil cuatrocientos veintinueve pesos con noventa y siete centavos (\$ 3.218.429,97). Así supuestamente, el contribuyente, con la intención de evadir el pago del impuesto al valor agregado, presentó la declaración jurada “original” del gravamen de referencia con datos falsos e inexactos, toda vez que el Organismo observó el crédito fiscal improcedente por supuestas operaciones celebradas con proveedores apócrifos, ocultando con dicho proceder su verdadera situación económica y patrimonial frente al Fisco nacional.

Al cotejar la información brindada por el señor Rodaro con la información obrante en la base de datos de AFIP-DGI, el personal fiscalizador concluyó que el contribuyente posee la documentación respaldatoria de las operaciones, pero la misma no refleja la realidad económica de aquellas porque aparece como vendedor una persona diferente de la que en realidad las efectuó y respecto de la cual no se ha producido el hecho imponible, en virtud de no haberse comprobado la capacidad productiva/económica de dicho supuesto vendedor.

Frente a esta situación y para regularizar la totalidad de la pretensión fiscal, el señor Rodaro decide acogerse al plan de pagos N° K998951, por un total de 48 cuotas, en concepto de capital e intereses resarcitorios del impuesto a las ganancias personas físicas, períodos fiscales 2011 y 2013, como así también del impuesto al valor agregado por el período fiscal 2017, informando que a esa fecha el plan mencionado se encontraba caduco por falta de pago.

Ante nuevo requerimiento, el contribuyente se acogió nuevamente a un plan de pagos, esta vez el N° L585110.

Frente al acogimiento del plan de pagos, el juez federal del Juzgado de Bell Ville resuelve suspender el curso de la acción penal por el delito de “evasión agravada tributaria” respecto del impuesto al valor agregado, período fiscal 2017, hasta tanto se verifique la cancelación total del plan de pagos N° L585110 acordado con la AFIP-DGI, bajo apercibimiento de reanudación de la acción penal tributaria en caso de caducidad del plan de facilidades de pago.

La Sala A de la Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba ratificó la decisión tomada el 9 de febrero de 2021 por el Juzgado Federal de Primera Instancia de Bell Ville. Esta determinación, como dijimos, consistía en suspender el proceso penal contra el acusado de evasión tributaria hasta que se complete el pago total del plan acordado con la AFIP-DGI. Asimismo, se estableció la condición de reanudar la acción penal tributaria en caso de que el plan de facilidades de pago caduque.

En este caso, se destacó la singularidad de que el plan de facilidades de pago no se acogió a ninguna de las leyes que habilitan la suspensión de la acción penal. A pesar de ello, el Organismo de Recaudación lo aceptó, y el plan continuó en vigor.

Con base en ello, el juez de instrucción decidió suspender igualmente el curso de la acción penal, por aplicación del art. 59, inc. 6), del Código Penal y en virtud de lo normado por los arts. 22 y 34 del Código Procesal Penal federal.

Aunque la Alzada ratificó la decisión, presentó argumentos distintos a los planteados por el juez de instrucción. En su lugar, se respaldó en la doctrina establecida por la Corte Suprema de Justicia en el caso "Bakchellian" (CSJN, 28/9/2004).

"Eula, Orlando José s/evasión simple tributaria"

Siguiendo la tónica del caso anterior, el origen de las actuaciones también se encuentra en una denuncia formulada por la AFIP-DGI de donde se desprende que el contribuyente suscribió el plan de pago N° L488874 con el fin de regularizar la totalidad de la pretensión fiscal, el que a la fecha de resolución se encontraba vigente.

En dicho sentido, al haber el señor Eula suscripto el plan de pago mencionado, con anterioridad al acto procesal mediante el cual tomó conocimiento de la imputación, el juez entendió que resultaba aplicable el art. 16 del nuevo Régimen Penal Tributario estatuido por la ley 27430 y lo sostenido por el procurador general de la Nación al dictaminar en el caso "Bakchellian, Fabián y otros", donde se resolvió suspender el trámite de las actuaciones.

Frente a dicha resolución, la fiscal federal de Villa María interpuso recurso de apelación, los que fueron a conocimiento de la Cámara Federal de Córdoba, Sala A, quien resolvió confirmar la resolución dictada por el juez federal de Villa María, la que disponía, como dijimos, suspender el trámite de las actuaciones contra el señor Eula, debiendo el juez instructor expedirse sobre el efectivo cumplimiento y alcances que corresponde otorgar al invocado pago total del plan de pagos suscripto.

"Vasconi, Aldo Luis s/evasión simple tributaria"

El Juzgado Federal de Bell Ville resolvió hacer lugar al acuerdo de reparación del daño propuesto por una persona imputada por delitos de evasión tributaria. La persona en cuestión cumplió puntualmente con el pago total denunciado de \$ 2.168.485,98, así como con todas las cuotas acordadas. Estas cuotas abarcaban conceptos como capital, multas, intereses financieros y resarcitorios, entre otros, sumando un monto total de \$ 4.748.247,36, que incluía algunos otros conceptos adeudados.

Asimismo, el Ministerio Público Fiscal respaldó el acuerdo que incluía la entrega de \$ 330.000 al Hospital Regional. La resolución subrayó la importancia de este destino, especialmente teniendo en cuenta *"la situación sanitaria actual derivada de la propagación del virus COVID-19 en el país"*.

Es importante destacar que, a pesar de que la AFIP ha logrado satisfacer sus demandas económicas, se muestra renuente a considerar una solución alternativa según lo estipulado en el actual art. 22 del Código Procesal Penal federal. En este sentido, el fallo señala: *"Aunque es cierto que la comunidad, y más específicamente el erario público de la comunidad, es la víctima del delito investigado, la Administración Federal de Ingresos Públicos tiene la responsabilidad directa de salvaguardar las finanzas del Estado, así como la tarea de recaudar y verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Por lo tanto, está legitimada para representar los intereses generales de las víctimas del delito de evasión simple tributaria. En calidad de víctima, tiene el derecho de expresar su posición respecto a una posible solución alternativa en este proceso penal, e incluso tiene la facultad de oponerse a la misma, como lo hizo en el escrito mencionado anteriormente al cual me remito"*.

El fallo continúa explicando que su oposición, como el ejercicio de cualquier derecho, debe ser razonable. Que en este caso el imputado había cumplido con la obligación fiscal denunciada, y había satisfecho cada uno de los requerimientos económicos formulados por la AFIP.

De este modo, la AFIP no está demandando ningún daño sin reparar ni proponiendo acciones específicas que Vasconi pueda llevar a cabo para buscar soluciones alternativas que resuelvan los conflictos sin necesidad de castigar a los imputados. En este punto, parece que la AFIP solo busca la posibilidad de imponer una sanción penal eventual sobre el individuo mencionado. En la misma línea, la posición de la AFIP no tiene en cuenta la normativa actual de aplicación clara al caso y no presenta reclamos por conceptos impagos ni sugiere acciones que Vasconi podría emprender para satisfacer sus intereses. Por lo tanto, consideramos que esta postura carece de fundamentos razonables y no tendrá la capacidad de obstaculizar la conclusión anticipada del proceso penal que se está examinando aquí.

“Ferreyra, Héctor”

El Tribunal Oral en lo Criminal Federal N° 2 de Córdoba resolvió hacer lugar a la solicitud de reparación integral del perjuicio ocasionado por el delito solicitado por la defensa con consentimiento expreso del señor fiscal general, y, en consecuencia, imponer al imputado la obligación de abonar en un pago único la suma de doce millones setenta y seis mil ciento veintiún pesos con setenta y nueve centavos y agregó que los autos pasarían a despacho a los fines de considerar la procedencia de la extinción de la acción penal ejercitada y el consecuente sobreseimiento del imputado en orden al delito de apropiación indebida de recursos de la seguridad social, conducta prevista y penada por el art. 7 del Régimen Penal Tributario, por aplicación del criterio de oportunidad y reparación integral del perjuicio [arts. 59, incs. 5) y 6), CP].

Contra dicho pronunciamiento, interpuso recurso de casación la parte querellante (AFIP), quien, entre otras, invocó errónea aplicación de la ley sustantiva, manifestando que no corresponde la procedencia de la extinción de la acción penal por reparación integral del daño en casos donde se investigan delitos fiscales, ya que el Régimen Penal Tributario posee causales propias, especiales y distintas para la salida anticipada del proceso.

Presentado el informe efectuado por la AFIP, se le corrió vista al Ministerio Público Fiscal, que dio su consentimiento para admitir la propuesta de reparación integral luego de considerar razonable el monto ofrecido por la defensa del imputado.

Con fecha 13 de febrero de 2023, el Tribunal Oral en lo Criminal Federal N° 2 de Córdoba hizo lugar a la solicitud de reparación integral del perjuicio ocasionado.

El señor juez doctor Mariano Hernán Borinsky analizó el marco normativo aplicable al caso de autos y consideró que no hay impedimento legal a los fines de aplicar en el presente la reparación integral normada por el art. 59, inc. 6), del Código Penal, conforme lo propuso la defensa y la conformidad efectuada por el fiscal.

Asimismo, expresó que, conforme fue expresado por la parte recurrente, el tribunal de mérito omitió ponderar debidamente la incompatibilidad del instituto previsto en el art. 59, inc. 6), del Código Penal (reparación integral) en el caso de autos, en virtud de la imputación que pesa sobre el imputado y los métodos de extinción de la acción penal específicamente previstos en el Régimen Penal Tributario, y ello es así en función de una interpretación relacionada con el principio de especialidad. Además, el nuevo Régimen Penal Tributario, que establece el art. 16 en su redacción actual, es posterior en el tiempo que la inclusión del citado inc. 6) en el art. 59 del Código Penal, lo cual denota la voluntad del legislador de mantener este particular y más restrictivo modo de fuga del proceso a través del pago con respecto al instituto general establecido en el Código Penal.

Asimismo, como manifiesta el señor juez Gustavo M. Hornos, el mismo sostuvo que no es posible aplicar la causal extintiva en los términos del art. 59, inc. 6), del Código Penal a casos como el presente, ya que, por imperio del art. 4 del mismo digesto normativo, el objeto procesal debe circunscribirse al régimen propio previsto para el

delito imputado en autos, ello es así por cuanto el art. 16 del Régimen Penal Tributario prevé un procedimiento particular reglado, por el cual es el que debe aplicarse y no así la regla general invocada por los recurrentes.

Este precedente, si bien no procede de un juzgado, cámara o tribunal oral de la justicia federal de Córdoba, tiene sus efectos en nuestra Provincia porque modifica un decisorio del Tribunal Oral Federal de Córdoba.

IV - CONCLUSIÓN

Conforme se desprende de los precedentes analizados, podemos colegir que la justicia federal de Córdoba es proclive a aceptar la reparación integral del daño en virtud de la aplicación del art. 59, inc. 6), del Código Penal para los delitos tributarios.

Los juzgados federales, tanto como la cámara federal y los tribunales orales, han procurado resolver este tipo de conflictos aplicando las reglas de disponibilidad, las que han sido incorporadas por el sistema penal de Córdoba. Sin lugar a dudas, la conciliación se presenta como la salida de mejor calidad institucional para las partes. La racionalización de los altísimos costos sociales que conlleva el sistema penal impone la necesidad de hacer una interpretación extensiva de la conciliación que permita materializar en nuestra Provincia este tipo de salidas alternativas a la pena.

Ahora bien, no podemos dejar pasar por alto que la Cámara de Casación Penal, en una de sus composiciones, ha dado vuelta, con argumentos muy sólidos, el decisorio del Tribunal Oral cordobés, razón por la cual se deberán analizar aspectos procesales a la hora de buscar extinguir la acción penal por medio del mecanismo establecido en el Código Penal.

Notas:

(1) Abogado. Socio fundador de Rodrigo Ranz Abogados Tributaristas SAS. Director del Observatorio de Tributos Locales de la Universidad Siglo 21

(2) Abogada recibida de la Universidad Católica de Salta