



## Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE MENDOZA - SALA A  
FMZ 6265/2016/5/CA2

Mendoza, 27 de junio de 2022.-

### Y VISTOS:

Los presentes obrados N° **FMZ 6265/2016/5/CA2** caratulados **“LEGAJO DE APELACIÓN EN AUTOS YACIOFANO, ARTURO ANTONIO- MOYA, PABLO MAXIMILIANO VECON S.A.Y OTROS POR INFRACCIÓN LEY 24.769”**, originarios del Juzgado Federal de Mendoza Nro. 3, venidos a esta Sala A, en virtud de los recursos de apelación articulados por el Ministerio Público Fiscal en fecha 21/12/2021 y por la parte querellante, AFIP – DGI, en fecha 20/12/2021, en contra de la resolución del Juez de grado de fecha 15/12/2021;

### Y CONSIDERANDO:

1º) Que, el Sr. Fiscal Federal y la querella AFIP – DGI, interpusieron sendos recursos de apelación contra la decisión de fecha 15/12/2021 en cuanto dispuso “1. *DECLARAR LA FALTA DE MÉRITO de Arturo Antonio YACIOFANO PAVIGLIANITI, ... en relación a los hechos en presunta infracción al artículo 2, incisos a) y d) de la Ley Penal Tributaria N° 24.769, en relación al Impuesto al Valor Agregado, períodos 2010 (\$ 5.299.774,37) 2011 (\$ 4.933.950,26) y 2012 (\$ 2.817.869,70) y en relación al Impuesto a las Ganancias períodos 2010 (\$ 6.104.576,13) y 2011 (\$7.564.301,15) ... 2. DECLARAR LA FALTA DE MÉRITO de Pablo Maximiliano MOYA ALOI, ... , en relación a los hechos en presunta infracción al artículo 2, incisos a) y d) de la Ley Penal Tributaria N° 24.769, en relación al Impuesto al Valor Agregado, períodos 2010 (\$ 5.299.774,37) 2011 (\$ 4.933.950,26) y 2012 (\$ 2.817.869,70) y en relación al Impuesto a las Ganancias períodos 2010 (\$ 6.104.576,13) y 2011 (\$7.564.301,15) ... 3. SOLICITAR a la AFIP–DGI que arbitre los medios necesarios para proceder a determinar nuevamente el monto presuntamente evadido por los encausados, en relación al Impuesto al Valor Agregado, períodos 2010, 2011 y 2012 y, en relación al Impuesto a las Ganancias períodos 2010 y 2011, restando el importe equivalente a los CEDIN adquiridos tanto por VECOM COMERCIALIZADORA S.A. como así también por los encausados Arturo Antonio YACIOFANO y Pablo Maximiliano MOYA, en su carácter de titulares de la mencionada empresa, de acuerdo a lo oportunamente informado por el Banco Central de la República Argentina a fs. 385 y 420 (cfr., artículos 9 inciso c) punto 2., art. 10 y concordantes de la ley 26.860). 4. DICTAR EL SOBRESEIMIENTO de Arturo Antonio YACIOFANO PAVIGLIANITI, ... respecto de los hechos en presunta infracción al artículo 1 de la Ley 24.769, en*



*relación al Impuesto sobre los Créditos y Débitos en Cuentas Bancarias y Otras Operatorias, períodos 2011 (\$ 2.405.057,04) y 2012 (\$ 1.155.824,85) ... 5. DICTAR EL SOBRESEIMIENTO de Pablo Maximiliano MOYA ALOI, respecto de los hechos en presunta infracción al artículo 1 de la Ley 24.769 en relación al Impuesto sobre los Créditos y Débitos en Cuentas Bancarias y Otras Operatorias, períodos 2011 (\$ 2.405.057,04) y 2012 (\$ 1.155.824,85) ....”.*

a) En su escrito de apelación de fecha 20/12/2022, la parte querellante AFIP – DGI se agravió de la falta de mérito dictada a favor de Arturo Antonio Yaciofano y de Pablo Maximiliano Moya (puntos 1 y 2 de la resolución atacada) y contra la solicitud vertida a la AFIP de que arbitre los medios necesarios para proceder a determinar nuevamente el monto presuntamente evadido por los encausados (punto 3).

Respecto a ello, considera que yerra el juez ya que conforme surge de las probanzas de autos, existen elementos de convicción suficientes para procesar a los mismos por los delitos denunciados, los cuales no han sido valorados correctamente o acabadamente por el juez de la causa.

Entiende, que el magistrado instructor fundamenta su decisión en las declaraciones indagatorias brindadas por los encartados, como en los escritos de la defensa técnica, quienes manifestaron, entre otras cosas, que la impugnación de los créditos fiscales efectuados por AFIP - DGI en virtud de haberse corroborado la utilización de comprobantes emanados de proveedores apócrifos no es correcta, como tampoco lo es el ajuste en Ganancias efectuado como consecuencia de dicha detección.

Solicita la apelante, que se disponga el procesamiento de los imputados por los delitos de evasión impositiva agravada por el uso de facturación apócrifa del Impuesto al Valor Agregado, ejercicios anuales 2010 (\$4.581.282,85) 2011 (\$4.933.950,26) y 2012 (\$ 2.817.869,70) y en relación al Impuesto a las Ganancias períodos 2010 (\$ 6.104.576,13) y 2011 (\$7.564.301,15), ya que puede verificarse que conforme lo declarado por los testigos y lo verificado oportunamente por AFIP-DGI, las supuestas operaciones registradas y declaradas por la firma denunciada con los “supuestos proveedores”, son en realidad operaciones inexistentes respaldadas en comprobantes falsos- y fueron utilizados fraudulentamente por la firma para aumentar el crédito fiscal en IVA y los compras/gastos en Ganancias y así ingresar un monto de impuesto inferior al que realmente correspondía tributar, configurándose así la conducta típica exigida imputada (evasión tributaria agravada por la utilización de facturación falsa





## Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE MENDOZA - SALA A  
FMZ 6265/2016/5/CA2

prevista por el Régimen Penal Tributario (Ley 27.430, Título IX Art. 2 inc. d) en función del Art 1 de dicho régimen).

En relación a la aplicación de la ley 26.860, considera que no es correcto entender que los CEDINES adquiridos por VECOM COMERCIALIZADORA, puedan ser considerados para beneficios en relación al IVA, pues VECOM COMERCIALIZADORA S.A., es una sociedad de capital (Sociedad Anónima), no siendo aplicables las previsiones del art. 10 de la ley 26.860 (primer párrafo), atento a que éste está destinado a las sociedades *intuitu* persona o bien a las empresas o explotaciones unipersonales.

Por otro lado, se agravia contra el sobreseimiento respecto al impuesto sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operatorias, período 2011 (puntos 4 y 5 del resolutivo), sin que dicha objeción alcance al hecho de evasión del Impuesto sobre los Créditos y Débitos en Cuentas Bancarias y Otras Operatorias ejercicio anual 2012, (que incluye los meses de julio a diciembre de 2011), por un monto total evadido de \$1.155.824,85, ya que el monto evadido no supera la condición objetiva de punibilidad del art. 1° de la ley N° 27.430 (Título IX).

Al respecto, expone que el *a quo* efectúa un análisis equivocado de los hechos oportunamente denunciados por la querella, y realiza una valoración parcial de la prueba obrante en la causa, tomando como base las defensas esgrimidas por los imputados tanto en sus indagatorias como en los escritos presentados por sus defensores, soslayando la documentación y demás prueba agregada a la causa.

Entiende que, la forma de pago que la firma organizó con sus subdistribuidores (depósito en EFECTIVO en cuentas recaudadoras a nombre de AMX ARGENTINA S.A) no fue impuesta por AMX ARGENTINA S.A sino que fue creada y dispuesta exclusivamente por VECOM COMERCIALIZADORA S.A., ya que el sistema SICE contempla otros medios de pago (pago mediante depósito de cheques) que no son admitidos por VECOM para que los subdistribuidores le efectivicen los pagos.

Considera, que de la prueba obrante en la causa, surge que VECOM COMERCIALIZADORA S.A aprovechando el sistema SICE instruyó a los subdistribuidores que le abonen las compras de tarjetas prepagas mediante el depósito en efectivo en la cuenta del Banco Santander Río de la emisora de la tarjeta (AMX ARGENTINA S.A) y que con este depósito y en un único



movimiento de fondos simultáneamente VECOM COMERCIALIZADORA S.A cancelaba las compras de tarjetas que le facturaba AMX ARGENTINA S.A, por lo que mediante la operatoria existía un orden preestablecido que condiciona la forma de pago a utilizar de forma habitual y recurrente, el cual fue implementado por VECOM COMERCIALIZADORA S.A para reemplazar el uso de sus cuentas bancarias, configurándose así entonces la pauta que describe el art 40 de la RG (AFIP) 2111/06 el hecho imponible descripto en el art 1 inc. c) de la Ley del tributo.

b) Por su parte, el Sr. Fiscal Federal, en fecha 21/12/2021 se agravió en similares términos, al considerar que el Sr. Juez de la anterior instancia realizó una valoración parcial y arbitraria de las pruebas colectadas en la causa, dando mayor peso a los dichos de los imputados en sus actos de descargo (declaraciones indagatorias) en comparación con el valor dado al resto de la prueba, tal como los legajos de IVA e Impuesto a las Ganancias, las declaraciones testimoniales de los funcionarios de AFIP así como también lo manifestado por los supuestos sub distribuidores-proveedores, personas físicas y jurídicas mencionadas a fs. 31 vta. de la denuncia, cuyas operaciones consignadas en las facturas emitidas a sus nombres resultaron inexistentes, así como también las personas detalladas a fs. 32, quienes desconocieron y negaron haber realizado operaciones comerciales con VECOM (ver detalle consignado a fs. 6 a 32 de la denuncia).

Estima la apelante, que puede verificarse que las supuestas operaciones registradas y declaradas por VECOM con los “supuestos proveedores”, son en realidad operaciones inexistentes- respaldadas en comprobantes falsos- y fueron utilizados fraudulentamente por la firma para aumentar el crédito fiscal en IVA y las compras/gastos en Ganancias y así ingresar un monto de impuesto inferior al que realmente correspondía tributar, configurándose así la conducta típica endilgada.

En cuanto al análisis efectuado por Usía en torno a la ley 26.860 y la aplicabilidad del blanqueo de capitales en el caso de autos, entiende que, el cálculo de la liberación del pago del IVA omitido (art. 9 de la ley N° 26860), fue oportunamente realizado en el marco de la pericia efectuada por el Contador José López González (v. fojas 595 del expediente). A su vez, la adquisición de CEDINES efectuada por los imputados Moya y Yaciofano en carácter personal no puede aplicarse o contabilizarse en beneficio de la empresa VECOM COMERCIALIZADORA S.A, toda vez que esta es una sociedad de capital





## Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE MENDOZA - SALA A  
FMZ 6265/2016/5/CA2

(Sociedad Anónima) y por lo tanto no le son aplicables las previsiones del art. 10 de la ley 26.860 (primer párrafo).

En cuanto al sobreseimiento de los imputados YACIOFANO y MOYA (puntos 4 y 5 del resolutivo), entiende que sí existió ardid por parte de los nombrados y que el mismo consistió justamente en evitar que los fondos relacionados con las cobranzas y pagos de tarjetas comercializadas por ellos, pasaran por las cuentas bancarias propias, usando como cobertura de su maniobra, que dicha operatoria de VECOM COMERCIALIZADORA S.A se encuentra definida por el contrato celebrado con el AMX ARGENTINA S.A - CLARO- haciéndose acreedores así, justamente, de un beneficio impositivo que no le correspondía, toda vez que no tributaron por el impuesto relativo a los Débitos y Créditos Bancarios.

Al respecto señala que, el hecho de que la empresa CLARO (AMX ARGENTINA S.A) haya sido la que diagramó que las sub-distribuidoras le depositen directamente en cuentas bancarias el valor relativo a la adquisición de las tarjetas, es decir, que haya sido CLARO quien diagramó dicho sistema de pagos, no exime a VECOM como empresa comercializadora y distribuidora, de su obligación de tributar por dichas operaciones comerciales, siendo justamente este contrato con CLARO en el que VECOM se ampara, el medio ardidoso o engañoso para ocultar su real capacidad contributiva, con el objeto preciso de evitar el pago íntegro de los tributos nacionales que le corresponden efectivizar por ley en calidad de responsable a título propio o por deuda ajena.

2º) Elevados los autos a esta Alzada, se dispuso fecha para que las partes informen en audiencia mediante apuntes sustitutivos.

En dicha oportunidad, la parte querellante presenta informe por escrito, a partir del cual amplía los agravios interpuestos en la anterior instancia y solicita que se haga lugar al recurso de apelación oportunamente articulado (v. informe del 21/2/2022). En igual sentido, el Sr. Fiscal General mantiene el recurso de apelación articulado por su par de grado, desarrollando los agravios vertidos en primera instancia (v. dictamen del 23/2/2022).

Por su parte, la defensa de los imputados presenta escrito donde se opone a los recursos intentados y solicita se confirme el decisorio impugnado (v. escrito de fecha 22/2/2022), todo ello conforme a los argumentos que expone a los que nos remitimos *brevitatis causae*.



3º) Que, previo al análisis de la cuestión sometida a debate, esta Alzada estima importante -a los fines de una mejor claridad expositiva- indicar la plataforma fáctica que da lugar a los presentes obrados.

Así, esta causa se inició con la denuncia realizada a fs. 1/42 por la Sección Penal Tributaria de la Dirección Regional Mendoza de la AFIP - DGI, contra la contribuyente VECOM COMERCIALIZADORA S.A. (CUIT N° 30 708718315) por la presunta comisión del delito de evasión tributaria agravada (art. 2 en función del art. 1 de la Ley 24.769) en concurso real por 5 hechos, respecto de los siguientes períodos y conceptos: impuesto al valor agregado, por los siguientes montos evadidos \$5.299.774,37 (ejercicio anual 2010) \$4.933.950,26 (ejercicio anual 2011) y \$2.817.869,70 (ejercicio anual 2012) impuesto a las ganancias, por los siguientes montos evadidos \$6.104.576,13 (periodo fiscal 2010) y \$7.564.301,15 (periodo fiscal 2011).

Según se consignó en la denuncia, la contribuyente VECOM tiene declaradas las siguientes actividades: “venta al por mayor en comisión/consignación de mercaderías NCP” y “servicios empresariales NCP” mientras que el informe final de inspección (fojas 530 del Legajo IVA) expresa que la actividad principal de la sociedad es la venta y distribución de tarjetas pre-pagas de telefonía celular, en forma exclusiva para la firma AMX S.A. CLARO.

Como resultado de la fiscalización practicada AFIP – DGI proyectó liquidaciones rectificativas en el Impuesto al Valor Agregado por los períodos fiscales julio de 2009 a mayo de 2012 y en el Impuesto a las Ganancias 2010 y 2011 (ver fojas 484/487 Leg. IVA y fs. 493/494 Leg. Ganancias). Al no haber sido conformados por parte del contribuyente los ajustes practicados, el organismo recaudador inició el procedimiento de determinación de oficio (cfr., art. 16 y ss. de la ley de procedimiento tributario n° 11.683).

Declarada la competencia del Tribunal de grado, se ordenó instruir sumario en averiguación presunta infracción al art. 2 incisos a) y d) de la Ley Penal Tributaria Nro. 24.769 (modif. por ley 26.735) respecto del contribuyente “VECOM COMERCIALIZADORA SA“, por los períodos y tributos denunciados.

Posteriormente, AFIP-DGI amplió la denuncia en contra del contribuyente VECOM COMERCIALIZADORA S.A., por la presunta comisión del delito de evasión tributaria simple (art. 1º de la Ley 24.769) en concurso real por dos hechos, respecto de los siguientes conceptos y periodos: Impuesto sobre





## Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE MENDOZA - SALA A  
FMZ 6265/2016/5/CA2

los Créditos y Débitos en Cuentas Bancarias y Otras Operatorias ejercicio anual 2011 (que incluye los meses de julio de 2010 a junio de 2011), por un monto total evadido de \$2.405.057,04; y ejercicio anual 2012, (que incluye los meses de julio a diciembre de 2011), por un monto total evadido de \$1.155.824,85 (v. fs. 160/183).

En base a ello, se imputó a los encartados YACIOFANO y MOYA, la presunta infracción al art. 2, incisos a) y d) de la Ley Penal Tributaria Nro. 24.769, por haber, en principio, ambos en sus calidades de Presidente y Vicepresidente, durante los años 2010, 2011 y 2012, de la firma “VECOM COMERCIALIZADORA S.A” (CUIT Nro. 30708718315), evadido el Impuesto al Valor Agregado (IVA), por la suma de pesos cinco millones doscientos noventa y nueve mil setecientos setenta y cuatro, con treinta y siete centavos (\$ 5.299.774,37), de pesos cuatro millones novecientos treinta y tres mil novecientos cincuenta, con veintiséis centavos (\$ 4.933.950,26) y de Pesos Dos Millones Ochocientos Diecisiete Mil Ochocientos Sesenta y Nueve, con setenta centavos (\$ 2.817.869,70), por los períodos fiscales 2010, 2011 y 2012, respectivamente y por su orden; y por el Impuesto a las Ganancias, por Pesos Seis Millones Ciento Cuatro Mil Quinientos Setenta y Seis, con trece centavos (\$ 6.104.576,13) y de pesos siete millones quinientos sesenta y cuatro mil trescientos uno, con quince centavos (\$ 7.564.301,15), por los períodos fiscales 2010 y 2011, respectivamente y por su orden.

A fs. 193/194 se amplió la instrucción de la causa y se imputó prima facie a Pablo Maximiliano MOYA y a Arturo Antonio YACIOFANO la presunta infracción al artículo 1 de la 24.769, por haber, en principio, ambos, en sus calidades de Presidente y Vicepresidente, durante los años 2010, 2011 y 2012, de la firma “VECOM COMERCIALIZADORA S.A” (CUIT Nro. 30708718315), evadido el Impuesto sobre los Créditos y Débitos en Cuentas Bancarias y Otras Operatorias, durante los ejercicios anuales 2011 y 2012 (que abarca los meses de julio del año 2010 a Diciembre del año 2011) por la suma de pesos dos millones cuatrocientos cinco mil cincuenta y siete, con cuatro centavos (\$ 2.405.057,04) y de pesos un millón ciento cincuenta y cinco mil ochocientos veinticuatro, con ochenta y cinco centavos (\$ 1.155.824,85), respectivamente y por su orden.

A fs. 260/286 y 288/298 la defensa técnica de los imputados solicitó su sobreseimiento, en relación a los delitos atribuidos.

A su vez, en el incidente FMZ 6265/2016/2/CA1 el Juzgado Federal resolvió no hacer lugar a los planteos de falta de acción y amnistía



efectuados por la defensa, resolución luego confirmada por esta Sala A (v. resolución 16/3/2018).

Con posterioridad, en el marco de la instrucción se produjo diversa prueba (declaración testimonial de Stella Maris Romero, Juan Carlos Garat, Jesús Luis Bruno, Juan Ricardo Kugler y José Antonio Sánchez, informes del B.C.R.A. en relación a la compra de cartulares CEDIN por parte de la empresa VECOM y los encausados YACIOFANO y MOYA, pericia contable del C.P.N José Ángel López González, pericia económico financiera del Lic. en Economía Maximiliano Baralia, perito de parte por la parte querellante, AFIP-DGI; pericia contable del C.P.N. Jaled Osman Hadid, pericia económica financiera realizada por el Lic. en Economía Juan F. Esquembre, peritos de parte propuestos por la defensa técnica de los imputados; pericias contable y económica financiera el Perito Oficial Cont. Luis O. Scagliotti y pericia contable de la Lic. en economía Carolina Doña).

A fs. 696/698 la defensa técnica de los imputados solicitó nuevamente su sobreseimiento, señalando que, conforme surge de la compulsa de fs. 320 a 410 del Cuerpo N° 2 de IVA, comunicaron a la inspección y acompañaron constancias (CEDINES) del acogimiento practicado por parte de VECOM y de sus accionistas, Pablo Maximiliano Moya y Arturo Yaciófano, a los beneficios de la Ley 26.860. Así, señaló que el artículo 10 de la ley 26.860 dispone que tanto la exteriorización practicada por las empresas libera a los socios, como la exteriorización practicada por socios personas físicas libera las obligaciones fiscales de las empresas, por lo cual, solicitó la liberación en el Impuesto al Valor Agregado de VECOM teniendo en cuenta para ello tanto las exteriorizaciones de moneda extranjera efectuadas por VECOM Comercializadora S.A., como la efectuada por sus socios personas físicas, Pablo Moya y Arturo Yaciófano y que se ordene la eximición del pago de impuestos en el impuesto al valor agregado y la liberación de toda acción penal (tributaria) (cfr., artículo 9 inc. c) apartado 2 de la Ley 26.860), observando que el monto total asciende a la suma de U\$S 1.500.000.

Finalmente, en fecha 15/12/2021 el Sr. Juez de grado emitió el resolutivo apelado objeto de la presente resolución.

4º) Que, expuesta la plataforma fáctica, hemos de ingresar al tratamiento de los recursos de apelación articulados, adelantando desde ya que los mismos deben ser aceptados, por las razones que a continuación quedarán explicitadas.







## Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE MENDOZA - SALA A  
FMZ 6265/2016/5/CA2

a) *Ab initio* es importante traer a colación la descripción de la operatoria comercial de la contribuyente VECOM SA descripta por AFIP-DGI en su denuncia, a la cual el *a quo* ha referido en su resolución.

Según se explicó en la denuncia, la operatoria llevada adelante por VECOM es la venta y distribución de tarjetas prepagas de telefonía celular, en forma exclusiva de la firma AMX S.A. (CLARO).

El traspaso de las tarjetas físicas hasta el usuario final se realiza en forma directa o por la utilización de intermediarios minoristas (distribuidores, cabinas telefónicas, locutorios, quioscos u otros comercios de venta minorista) estableciéndose una retribución para cada eslabón de la cadena como porcentaje de valor facial (impreso en la tarjeta). Esta operatoria se aplica en forma similar para el caso en que actúen subdistribuidores que posteriormente proveerán las tarjetas a los comerciantes minoristas.

El distribuidor VECOM efectúa el requerimiento para adquisición de tarjetas prepagas a la compañía licenciataria (AMX S.A.). La compañía licenciataria documenta la transacción al valor del usufructo del servicio telefónico, es decir que la factura es emitida por el valor nominal (valor facial) total de las tarjetas prepagas. Cabe aclarar que el distribuidor no presta ni revende servicios telefónicos sino que brinda un servicio de distribución o intermediación por el cual percibe una retribución que factura a la prestataria. El distribuidor al momento de vender las tarjetas a la próxima etapa de la cadena (agentes denominados subdistribuidores o segundos distribuidores) emite una factura tipo “B” con la leyenda “por cuenta y orden” de la compañía licenciataria (AMX S.A.)

El depósito que efectúa VECOM resulta equivalente al monto facial (valor impreso) de las tarjetas prepagas requeridas, neto de la retribución reconocida. Estos depósitos se realizan en el banco Santander para ser apropiados a un número de factura determinado identificado en formularios denominados SICE. Estos formularios vinculan al cliente (VECOM S.A.) y al distribuidor Claro.

Esta operatoria de cancelación se traslada a los denominados subdistribuidores con los que opera VECOM. A su vez, estos subdistribuidores se autoliquidan la comisión que representa su utilidad en la operatoria de distribución, es decir que abonan a VECOM el valor facial de la tarjeta deducida su comisión pactada.



La cancelación por parte de los subdistribuidores de las tarjetas adquiridas se deposita en los denominados SICE que vinculan a VECOM con CLARO. Una vez efectivizado el depósito en estos SICE, es el comprobante que el subdistribuidor utiliza para retirar las tarjetas adquiridas a VECOM.

Según se aclaró en la denuncia, AMX ARGENTINA S.A. es titular de la licencia para comercialización de los servicios de comunicaciones móviles otorgada en el marco de la Ley 25.891, cuyo artículo 1° establece que: *la comercialización de servicios de comunicaciones móviles podrá realizarse, únicamente, a través de las empresas legalmente autorizadas para ello, quedando prohibida la actividad de revendedores, mayoristas y cualquier otra personas que no revista ese carácter*” y en cuanto a la venta de tarjetas de telefonía destinada al uso de equipos o terminales móviles, en el artículo 6° dispone que se hará solo en las condiciones que fije el Poder Ejecutivo Nacional.

Por aplicación de lo dispuesto en esta ley, la comercialización de servicios de comunicaciones móviles (SCM) que efectúa VECOM la realiza por cuenta y orden de AMX ARGENTINA S.A.

En relación con las tarjetas prepagas, la empresa fiscalizada puntualizó que, por las compras, CLARO le emite facturas B y por las ventas la propia contribuyente confecciona facturas B a sus distribuidores por cuenta y orden de CLARO. Agregó que los importes de las facturas son por el valor facial de las tarjetas y se encuentran exentas del Impuesto al Valor Agregado.

Ha referido la denunciante que la firma inspeccionada presentó las declaraciones juradas de los tributos y periodos bajo inspección, por los administradores de clave fiscal Arturo Antonio YACIOFANO y Pablo Maximiliano MOYA.

Los fiscalizadores verificaron en el Libro IVA Compras el registro de facturas emitidas por AMX ARGENTINA S.A. “CMMB” más su numeración y en el Libro IVA Ventas facturas tipo “B” que la responsable le emitió a los subdistribuidores por ventas de tarjetas –FBNFactura TPP POST” o “FBT Factura B Tarjetas”. Estas facturas de compras y de ventas están asentadas en las columnas de otros no gravados por el Impuesto al Valor Agregado (ver fojas 67 IVA).

En cuanto a la retribución por su actividad de intermediación, la contribuyente informó que por las tarjetas compradas a AMX ARGENTINA le





## Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE MENDOZA - SALA A  
FMZ 6265/2016/5/CA2

cobra a dicha firma el 8% de comisión sobre el valor facial facturando a CLARO ese importe más el Impuesto al Valor Agregado (fs. 26 Leg. IVA).

Además, la firma manifestó que por las ventas de tarjetas a sub-distribuidores, les abona a los mismos el 6,50% de comisión del valor facial incluido el Impuesto al Valor Agregado y su distribuidor le emite la correspondiente factura por este concepto discriminando el impuesto (fs. 26 y 188 Legajo IVA). Se verificó su registro como “FG1:A” más el número de factura en el libro de IVA Compras de VECOM COMERCIALIZADORA S.A.

Respecto de esta comisión, indicó AFIP que obraba planillas aportadas por la firma, denominadas “Simulador de operaciones con tarjetas” de algunos subdistribuidores registrados, en las que constan columnas de “comisiones” discriminando como “Distribuidor Final con IVA” 6,50% “Distribuidor Neta” 5,372 % “IVA” 1,128% (ver foja 162 Leg. Anexo I) Además, según informó AMX ARGENTINA S.A., VECOM es agente recaudador por su cuenta y orden, respecto de las operaciones de recarga de crédito virtual que ella perfecciona con los abonados (ver fojas 248 Legajo Anexo III).

**b)** Descripta la operatoria de la empresa, hemos de ingresar al tratamiento de los recursos de apelación en cuestión, abordando en primer lugar la decisión adoptada en los puntos I, II, y III del resolutivo impugnado.

Una valoración integral de la prueba de autos indica que las supuestas operaciones registradas y declaradas por VECOM COMERCIALIZADORA S.A. con los supuestos proveedores, habrían sido en realidad operaciones inexistentes -respaldadas en comprobantes falsos- y habrían sido utilizados fraudulentamente por la firma para aumentar el crédito fiscal en IVA y las compras/gastos en Ganancias y así ingresar un monto de impuesto inferior al que realmente correspondía tributar, configurándose así la conducta típica exigida por el delito de evasión tributaria agravada por la utilización de facturación falsa prevista por el Régimen Penal Tributario vigente al momento del hecho ley 24.769 (hoy Ley 27.430, Título IX Art. 2 inc. d) en función del Art 1 de dicho régimen).

Si bien los imputados brindan explicaciones en sus indagatorias, el resto de la prueba producida - legajos de IVA e Impuesto a las Ganancias, declaraciones testimoniales de los funcionarios de AFIP, lo manifestado por los supuestos sub distribuidores, proveedores, personas físicas y jurídicas mencionadas a fs. 31 vta. de la denuncia, cuyas operaciones consignadas en las



facturas emitidas a sus nombres resultaron inexistentes, así como también las personas detalladas a fs. 32, quienes desconocieron y negaron haber realizado operaciones comerciales con VECOM COMERCIALIZADORA S.A., acreditaría con el nivel de certeza que esta etapa requiere, que los imputados realizaron las maniobras cuestionadas con la finalidad de evadir la tributación del impuesto a las Ganancias y del IVA durante los períodos por los que fueron indagados oportunamente.

En efecto, con la finalidad de verificar las operaciones registradas en el Libro IVA Compras, computadas como costo y/o gasto, o créditos fiscales en las declaraciones juradas presentadas, se circularizaron a los proveedores y/o se les solicitó personalmente información y documentación en sus domicilios fiscales o comerciales que se compararon con los antecedentes que obran en las bases de datos del organismo recaudador (ver detalle consignado a fs. 6 a 31 de la denuncia). El resultado de los ajustes fue el siguiente: En el impuesto al Valor Agregado, como resultado del ajuste, por aplicación de lo dispuesto en el art. 12 de la Ley del I.V.A. se impugnaron los créditos fiscales registrados a nombre de MENDEZ Alejandro Germán y TEZZOTTO Daniel Carlos de aquellas facturas que no fueron aportadas.

Por otra parte, de la circularización de MOLINA, Carlos Humberto, SUCCAR Alberto Daniel, PERALTA Osvaldo Sergio, GUGLIEMIMI Leandro, AUTOTRANSPORTES ANDESMAR S.A., AMX ARGENTINA S.A., M.H. S.R.L., PINWEB S.R.L., DISTEL COMUNICACIONES S.R.L. y APOLO SUR S.A. sólo se consideraron computables los comprobantes informados por estos proveedores y se impugnaron el resto de créditos fiscales registrados en el Libro IVA compras.

Asimismo, se impugnaron la totalidad de los créditos fiscales registrados a nombre de las personas físicas y jurídicas mencionadas a fs. 31 vta. de la denuncia, por cuanto de las verificaciones e inconsistencias de cada uno (detalladas en el punto c) auditoría practicada) surge que resultan inexistentes las operaciones consignadas en las facturas emitidas a sus nombres.

En cuanto a las comisiones por venta de tarjetas de telefonía prepagas facturadas por las personas detalladas a fs. 32 de la denuncia de AFIP-DGI, se constató que ellos también figuran como compradores de esos soportes magnéticos en el libro IVA ventas.





## Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE MENDOZA - SALA A  
FMZ 6265/2016/5/CA2

No obstante, como bien señala la querella, por las anomalías detalladas: desconocen y negaron haber realizado operaciones comerciales con VECOM, contribuyentes incluidos en la base de datos de facturas apócrifas, no se demostró el circuito de pagos, carencia de estructura comercial y capacidad para realizar la actividad y otros; se consideró que las ventas de tarjeta y el pago de la comisiones no se concretaron con estos supuestos emisores de las facturas y por ello se impugnaron la totalidad de los créditos fiscales (cfr., art. 12 de la Ley de IVA).

Con igual fundamento se rechazaron también los créditos fiscales a nombre de INOSTROZA, Néstor Mario, ya que si bien los gastos de publicidad de esas facturas fueron parcialmente reconocidos por AMX ARGENTINA S.A., INOSTROZA declaró no haber realizado actividades comerciales con VECOM y desconoció las facturas informadas por esa firma en sistema CITI compras.

Según se aclaró en la denuncia, en las declaraciones juradas rectificativas proyectadas, se consideraron como pago a cuenta las retenciones y percepciones declaradas por la contribuyente VECOM.

En lo que respecta al Impuesto a las Ganancias, por aplicación de los artículos 17, 37 y 80 de la ley del tributo, y el art. 55 de Decreto Reglamentario, de la circularización practicada a MOLINA Carlos Humberto, SUCCAR, Alberto Daniel, PERALTA, Osvaldo Sergio, GUGLIELMI, Leandro, AUTOTRANSPORTES ANDESMAR S.A., AMX ARGENTINA S.A., M.H. S.R.L., PINWEB S.R.L., DISTEL COMUNICACIONES S.R.L. y APOLO SUR S.A., sólo se consideraron computables los comprobantes informados por estos proveedores y se impugnaron el resto de costos y gastos registrados a nombre de ellos. Por otra parte, se impugnaron la totalidad de los gastos registrados a nombre de las personas físicas y jurídicas detalladas a fs. 33, por cuanto de las verificaciones e inconsistencias de cada uno (detalladas en el punto c) auditoría practicada) surgió que resultaban inexistentes las operaciones consignadas en las facturas emitidas a sus nombres.

En cuanto a las comisiones por venta de tarjetas de telefonía prepagas facturadas por las personas detalladas a fs. 33 de la referida denuncia, por las inconsistencias ya detalladas en relación al Impuesto al Valor Agregado, no se habría demostrado el circuito de pagos, carencia de estructura comercial y capacidad para realizar la actividad, por lo cual, AFIP – DGI consideró que las ventas de tarjetas y el pago de las comisiones no se concretaron con estos supuestos emisores de las facturas.



Además, MENDEZ Alejandro Germán y TEZZOTTO Daniel Carlos, también figuraban como supuestos subdistribuidores de tarjetas, pero la responsable no aportó la totalidad de las facturas de los proveedores. No obstante, se constató que estos comisionistas figuraban en el libro IVA ventas como probadores de tarjetas telefónicas por su valor facial. En consecuencia, se computó como gastos en cada período fiscal el monto que surgió de aplicar el porcentaje convenido de comisiones sobre el total de las facturas de venta de esos soportes y se impugnó el excedente registrado por este concepto.

En forma similar, los gastos de publicidad consignados en las facturas a nombre de INOSTROZA, Néstor Mario, si bien esta persona declaró no haber realizado actividades comerciales con VECOM y desconoció las facturas informadas por esa firma en el sistema CITI COMPRAS, de la documentación adicional presentada se observó que el gasto fue parcialmente reconocido por AMX ARGENTINA S.A., por lo que, en consecuencia se lo consideró deducible hasta este importe y se impugnó el resto no acreditado.

Por otro lado, en la determinación del costo de venta del período 2010, se observó que en la declaración jurada presentada por dicho período fiscal, la existencia inicial de bienes de cambio declarada (\$5.561.470,88) era superior a la existencia final declarada por el período fiscal 2009 (\$2.873.299,41) por lo tanto se ajustó aquel importe al último referido, ascendiendo el ajuste a la suma de \$2.778.171,43 (ver papel de trabajo de fojas 453 Legajo Anexo VIII)

Así, de los ajustes descriptos precedentemente, surgió una ganancia imponible ajustada por el período fiscal de \$25.826.859,66 que resultó de la diferencia de los ajustes practicados: \$24.593.826,79 y el resultado neto declarado en la DDJJ vigente: \$1.399.592,40 (ver fojas 456, 492 y 494 Leg Ganancias y fs. 454 Leg Anexo VIII).

Si bien la defensa sostiene que los responsables de la firma efectuaban un control de sus proveedores únicamente mediante la verificación de la vigencia del CAI de cada uno de ellos, y que era imposible para ellos saber si el proveedor emitía facturas apócrifas o no (v. indagatoria de Pablo Moya), como también que era imposible detectar con las herramientas que tiene cualquier empresa la condición de apócrifo de un proveedor (v. indagatoria de Arturo Yaciofano). Lo cierto es que ello no resulta suficiente para desvirtuar la profusa prueba aportada por el organismo recaudador, especialmente la denuncia y sus anexos – a los cuales cabe remitirnos sin perjuicio de las apreciaciones ya vertidas-, en tanto en dicho documento se detallan las diversas tareas de





## Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE MENDOZA - SALA A  
FMZ 6265/2016/5/CA2

inspección mediante los cuales se identificaron las operaciones irregulares ya mencionadas.

De esta manera, puede verificarse con el grado de certeza que la etapa procesal exige, que las supuestas operaciones registradas y declaradas por la firma denunciada con los “supuestos proveedores”, serían en realidad operaciones inexistentes respaldadas en comprobantes falsos y fueron utilizadas fraudulentamente por la firma para aumentar el crédito fiscal en IVA y Ganancias y así ingresar un monto de impuesto inferior al que realmente correspondía tributar, configurándose así la conducta típica exigida por el delito de evasión tributaria agravada por la utilización de facturación falsa prevista por el Régimen Penal Tributario (Ley 27.430, Título IX Art. 2 inc d) en función del Art 1 de dicho régimen).

De esta manera, en el presente caso, se encuentran acreditadas las acciones típicas requeridas por la figura penal atribuida al causante. Ello así pues, se encuentran presentes los elementos objetivos del tipo y un modo de obrar ardidoso, es decir, la presencia del elemento subjetivo, con el grado de conocimiento que requiere la etapa procesal por la que se transita.

En este sentido, debe destacarse que toda forma típica de evasión tributaria necesariamente debe implicar el despliegue por parte del sujeto activo de un ardid o engaño. El ilícito tributario, tanto en su forma comisiva como en su modalidad omisiva, sólo contempla aquellas conductas que efectivamente atenten gravemente contra el bien jurídico protegido mediante ardid o engaño.

En definitiva, la acción o la omisión desplegada deben contener un ardid o engaño idóneo, real, significativo y oportuno. La evasión debe ser consecuencia de una efectiva maniobra ardidosa o engañosa idónea concebida de tal manera que realmente pueda impedir o dificultar gravemente el debido control del ente recaudador.

Como se señaló, en el presente caso, conforme las maniobras ardidosas descriptas, se encontraría acreditado *prima facie* en autos la existencia de elementos de convicción suficientes indicativos del delito investigado y la intervención en los mismos de los imputados.

c) Sin perjuicio de lo expuesto, resulta necesario analizar en qué grado procede la aplicación de la ley 26.860.

En el caso, el juez, a pedido de la defensa, se expide sobre los beneficios del “Régimen de Exteriorización Voluntaria de la Tenencia de



Moneda Extranjera” previsto en la Ley 26.860 (en el caso por la compra de CEDINES) en relación a dos cuestiones. Por un lado, si el beneficio se aplica a créditos fiscales provenientes de facturas apócrifas, y por otro si la adquisición/compra de CEDINES efectuada por las personas físicas (socios o directores) en este caso los encausados MOYA y YACIOFANO, puede beneficiar a la empresa VECOM COMERCIALIZADORA S.A. y, en consecuencia, liberaría o eximiría del pago del tributo, en los términos de la citada ley.

Previo a todo, cabe recordar que la ley 26.860 -en su título II- estableció un régimen de exteriorización voluntaria de la tenencia de moneda extranjera en el país y en el exterior, en las condiciones allí previstas.

A tal fin, se consagraron una serie de beneficios que estaban sujetos a que el importe correspondiente a la moneda extranjera exteriorizada fuera afectado a la adquisición de alguno de los instrumentos financieros mencionados en el título I ("Bono Argentino de Ahorro para el Desarrollo Económico BAADE", "Pagaré de Ahorro para el Desarrollo Económico" y "Certificado de Depósito para Inversión - CEDIN"). Por su parte, el artículo 3 de la mencionada ley estableció que los sujetos comprendidos en el art. 49 de la Ley de Impuesto a las Ganancias -t.o. 1997 y sus modificaciones- y por su conducto los mencionados en el art. 69 de esa ley tributaria -entre los cuales se encuentra la empresa VECOM COMERCIALIZADORA S.A.-, podrán exteriorizar voluntariamente la tenencia de moneda extranjera en el país y en el exterior, en las condiciones previstas en el título II de la citada ley 26.860.

A su turno, el artículo 9 contempló que los sujetos que efectuaran la exteriorización no estarían obligados a informar a la Administración Federal de Ingresos Públicos, sin perjuicio del cumplimiento de la ley 25.246 y demás obligaciones que correspondan, la fecha de compra de esas tenencias ni el origen de los fondos con los que fueron adquiridas.

Dicha norma reza: *“Los sujetos que efectúen la exteriorización, conforme a las disposiciones de este título, no estarán obligados a informar a la Administración Federal de Ingresos Públicos, sin perjuicio del cumplimiento de la ley 25.246 y demás obligaciones que correspondan, la fecha de compra de las tenencias ni el origen de los fondos con las que fueran adquiridas, y gozarán de los siguientes beneficios:*

*a) No estarán sujetos a lo dispuesto por el inciso f) del artículo 18 de la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, con respecto a las tenencias exteriorizadas;*







## Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE MENDOZA - SALA A  
FMZ 6265/2016/5/CA2

*b) Quedan liberados de toda acción civil, comercial y penal tributaria —con fundamento en la ley 23.771 y sus modificaciones, durante su vigencia, y la ley 24.769 y sus modificaciones— administrativa, penal cambiaria —dispuesta en la ley 19.359 (t.o. 1995) sus modificatorias y reglamentarias, salvo que se trate del supuesto previsto en el inciso b) del artículo 1° de dicha ley — y profesional que pudiera corresponder, los responsables por transgresiones que resulten regularizadas bajo el régimen de esta ley y las que tuvieran origen en aquéllas. Quedan comprendidos en esta situación los socios administradores y gerentes de sociedades de personas, directores, gerentes, síndicos y miembros de los consejos de vigilancia de sociedades anónimas y en comandita por acciones y cargos equivalentes en cooperativas, fideicomisos y fondos comunes de inversión, y profesionales certificantes de los balances respectivos.*

*Este beneficio no alcanza a las acciones que pudieran ejercer los particulares que hubieran sido perjudicados mediante dichas transgresiones;*

*c) Quedan eximidos del pago de los impuestos que hubieran omitido declarar, de acuerdo con las siguientes disposiciones:*

*1. Eximición del pago de los Impuestos a las Ganancias, a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas y sobre los Créditos y Débitos en Cuentas Bancarias y Otras Operatorias, respecto del monto de la materia neta imponible del impuesto que corresponda, el importe equivalente en pesos de la tenencia de moneda extranjera que se exteriorice.*

*2. Eximición de los Impuestos Internos y al Valor Agregado. El monto de operaciones liberado se obtendrá multiplicando el valor en pesos de las tenencias exteriorizadas, por el coeficiente resultante de dividir el monto total de operaciones declaradas —o registradas en caso de no haberse presentado declaración jurada— por el monto de la utilidad bruta, correspondientes al período fiscal que se pretende liberar.*

*3. Eximición de los Impuestos a la Ganancia Mínima Presunta y sobre los Bienes Personales y de la Contribución Especial sobre el Capital de las Cooperativas, respecto del impuesto originado por el incremento del activo imponible, de los bienes sujetos a impuesto o del capital imponible, según corresponda, por un monto equivalente en pesos a las tenencias exteriorizadas.*

*4. Eximición del Impuesto a las Ganancias por las ganancias netas no declaradas, en su equivalente en pesos, obtenidas en el exterior, correspondientes, a las tenencias que se exteriorizan.*



*Asimismo, estarán exentos del Impuesto sobre los Créditos y Débitos en Cuentas Bancarias y Otras Operatorias, los hechos imponibles originados en la transferencia de la moneda extranjera que se exteriorice, así como también los que pudieran corresponder a su depósito y extracción de las respectivas cuentas bancarias, previstos en los artículos 4° y 7° de la presente ley.”*

Al respecto, según informó el Banco Central de la República Argentina la firma VECOM S.A adquirió 50 cartulares CEDIN por un monto total de U\$S de 500.000 (50 cartulares por U\$S 100.000 cada uno de ellos). De los 50 CEDIN, 30 fueron adquiridos el día 25 de septiembre de 2013 en el Banco de la Nación Argentina bajo el número de transacción ante la AFIP 406403128. Posteriormente, el 23 de diciembre de 2013, adquieren los 20 CEDIN restantes en el Banco de la Nación Argentina, bajo el número de transacción ante la AFIP 352934288 (v. fs. 385).

Le asiste razón al magistrado de grado, cuando sostiene que los efectos de este régimen son retroactivos, en el sentido y la medida en que los importes exteriorizados se pueden aplicar a operaciones pasadas tal como lo dispone el art. 9 de la Ley 26.860 y que los beneficios del Régimen de Exteriorización Voluntaria de la Tenencia de Moneda Extranjera previsto en la Ley 26.860 (en este caso por la compra de CEDINES) si se pueden aplicar a los créditos fiscales provenientes de facturas apócrifas, ello conforme lo resuelto por la C.S.J.N. en la causa CAF 55700/2016/CS1-CA1. "Copparoni S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo" el 2 de julio de 2020.

Se comparte la reflexión del magistrado *a quo* en relación a que no hay en la letra de la ley ni en el espíritu del legislador, nada que permita inferir que se admite la regularización de la deuda nacida como consecuencia del empleo de la primera modalidad (ventas omitidas) mientras se excluye la que tiene su origen en la segunda (compras ficticias o apócrifas) cuando ambas arrojan un resultado idéntico (disminución del IVA a pagar).

En definitiva, en el caso, los beneficios del “Régimen de Exteriorización Voluntaria de la Tenencia de Moneda Extranjera” previsto en la Ley 26.860 (en el caso por la compra de CEDINES) se aplican a créditos fiscales provenientes de facturas apócrifas.





## Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE MENDOZA - SALA A  
FMZ 6265/2016/5/CA2

Ahora bien, se observa que dicho beneficio ha sido tenido en cuenta por el organismo recaudador en el cálculo de la liberación del pago del IVA omitido (art. 9 de la ley N° 26860), fue realizado en el marco de la pericia efectuada por el Contador José Lopez Gonzalez a fojas 595 del expediente.

Como bien señala la querella: *“De dicho cálculo surge que en IVA, el monto liberado por el ejercicio 2010 asciende a la suma de \$718.491,52; por lo que la diferencia a favor de AFIP no cubierta por la liberación de la ley N° 26860 asciende a un monto de \$4.581.282,85 (en el ejercicio 2010). Mientras que los restantes ejercicios involucrados no sufren modificaciones.”. “Así, en relación al IVA aún subsisten las obligaciones a ingresar al Fisco por las sumas de \$4.933.950,26 (2011) y \$2.817.869,70 (2012). Por lo expuesto, es claro que, tomando los beneficios de la liberación del art. 9 de la ley N° 26860, en relación al IVA y en los 3 ejercicios anuales involucrados (2010, 2011 y 2012), los montos evadidos superan con holgura el mínimo de punibilidad previsto por el Régimen Penal Tributario instaurado por la ley N° 27.430.”*

Corresponde ahora expedirnos en relación a si la compra de CEDINES efectuados por las personas físicas (socios o directores), en este caso los encausados Moya y Yaciofano, puede beneficiar a las empresas VECOM COMERCIALIZADORA SA y en consecuencia liberarla y/o eximirla del pago del tributo en los términos de la citada ley, adelantando que, dicha adquisición no puede beneficiar a la empresa VECOM COMERCIALIZADORA S.A y en consecuencia, liberarla y/o eximirla del pago del tributo.

En primer lugar, cabe resaltar que VECOM COMERCIALIZADORA S.A. es una sociedad de capital (sociedad anónima) cuyas ganancias se encuentran comprendidas en el inciso a) del artículo 49 de la Ley de Impuesto a las Ganancias N° 20.628 (texto ordenado en 1997 y sus modif.), por lo tanto no le resulta de aplicación el artículo 10 de la Ley 26.860, el cual regula las ganancias que deriven de cualquier otra clase de sociedades constituidas en el país o de empresas unipersonales ubicadas en éste.

Así, el referido art. 49 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (texto ordenado en 1997 y sus modif.) expresa: *“Constituyen ganancias de la tercera categoría: a) Las obtenidas por los responsables incluidos en el artículo 69.”* Por su parte, el artículo 69 de la referida ley expresa: *"Las sociedades de capital, por sus ganancias netas imponibles, quedan sujetas a las siguientes tasas: a) al treinta y cinco por ciento (35 %): 1. Las sociedades anónimas y las sociedades en*



*comandita por acciones, en la parte que corresponda a los socios comanditarios, constituidas en el país.”*

A su vez, el art. 10 de la ley 26.860 indica: “*La exteriorización efectuada por las sociedades comprendidas en el inciso b) del artículo 49 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, liberará del Impuesto a las Ganancias correspondiente a los socios, en proporción a la materia imponible que les sea atribuible, de acuerdo con su participación en la misma.*

*Las personas físicas y sucesiones indivisas que efectúen la exteriorización prevista en este título, podrán liberar con la misma las obligaciones fiscales de las empresas o explotaciones unipersonales, de las que sean o hubieran sido titulares.”* (la negrita es propia).

En virtud de ello, considerando que VECOM COMERCIALIZADORA S.A., es una sociedad de capital (Sociedad Anónima), no le resultan aplicables las previsiones del art. 10 de la ley 26.860 a partir de la cual está destinado, tal como surge del texto de la ley, a las sociedades intuitu personae (art. 49 inc. b) o bien a las empresas o explotaciones unipersonales.

En este orden de ideas, el juez a quo yerra en la interpretación del segundo párrafo del art. 10 de la ley 26.860, a partir de la cual considera que la exteriorización efectuada por Pablo M. Moya y Arturo A. Yaciofano al adquirir los CEDIN permite liberar las obligaciones fiscales de VECOM COMERCIALIZADORA S.A”. Por el contrario, el texto de la ley expresamente se refiere a empresas o explotaciones unipersonales, y VECOM no es una empresa unipersonal sino una SOCIEDAD DE CAPITAL (SOCIEDAD ANÓNIMA).

De lo expuesto, en base a la normativa citada, se desprende que las exteriorizaciones de las personas físicas titulares de acciones no liberan las obligaciones fiscales de las sociedades anónimas objeto de la inversión.

En virtud de las valoraciones realizadas precedentemente, corresponde revocar el punto 1, 2 del resolutivo apelado y dictar el procesamiento de Arturo Antonio YACIOFANO PAVIGLIANITI y Pablo Maximiliano MOYA ALOI en relación a los hechos por los que fueran oportunamente indagados, encuadrando su conducta en infracción al artículo 1 del Régimen Penal Tributario instaurado por el Título IX de la Ley N° 27.430, esto es evasión impositiva simple del Impuesto al Valor Agregado, ejercicios anuales 2010 (\$4.581.282,85) y 2011





## Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE MENDOZA - SALA A  
FMZ 6265/2016/5/CA2

(\$4.933.950,26) y del Impuesto a las Ganancias ejercicios 2010 (\$ 6.104.576,13) y 2011 (\$7.564.301,15), e infracción art 2 inciso d) del Régimen Penal Tributario Título IX de la Ley N° 27.430, esto es evasión impositiva agravada por la utilización de facturación apócrifa, con relación al Impuesto al Valor Agregado, ejercicio anual 2012 (\$2.817.869,70).

A su vez, corresponde revocar también el punto 3 el resolutivo, en tanto el mismo deviene abstracto, ya que no resulta necesario solicitar a AFIP-DGI un nuevo cálculo, pues, no corresponde computar a favor de VECOM COMERCIALIZADORA S.A. los beneficios por los CEDINES adquiridos por los socios, conforme a lo dispuesto por el art. 10 de la ley 26860.

**d)** Corresponde ahora ingresar en el análisis de los resuelto en los puntos 4 y 5 de la resolución puesta en crisis.

Le asiste razón a los apelantes cuando sostienen que el juez *a quo* efectúa un análisis equivocado de los hechos oportunamente denunciados, como también realiza una valoración parcial de la prueba obrante en la causa, tomando como base las defensas esgrimidas por los imputados tanto en sus indagatorias como en los escritos presentados por sus defensores, soslayando la documentación y demás prueba agregada a la causa.

Para el Sr. Juez, “*la empresa VECOM no evitó que los fondos relacionados con las cobranzas y pagos de tarjetas pasaran por las cuentas bancarias propias y las de sus sub-distribuidores, sino que, por el contrario, la forma de depósito, pago y en general la operatoria de VECOM se encuentra definida por el contrato celebrado con el proveedor CLARO (AMX ARGENTINA S.A.)*”.

Pero, si bien la empresa CLARO (AMX SA) fue la que diagramó que las subdistribuidoras le depositen directamente en cuentas bancarias el valor relativo a la adquisición de las tarjetas; VECOM COMERCIALIZADORA SA, organizó por su cuenta, como sistema de pago, el depósito en efectivo en la cuenta bancaria AMX ARGENTINA SA y así sustituyó el uso de su propia cuenta bancaria en estas operaciones al mismo tiempo que evitó que los fondos relacionados con las cobranzas y pagos de tarjetas pasen por sus propias cuentas bancarias, y también las de sus subdistribuidores, con la clara finalidad de evitar el pago del impuesto sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias.

El contrato de agencia celebrado entre CTI COMPAÑIA DE TELÉFONOS DEL INTERIOR S.A. (actualmente AMX ARGENTINA S.A.) y



CTI PCS S.A. en forma conjunta (denominadas CTI MÓVIL) y VECOM COMERCIALIZADORA S.A. (AGENCIA) indica que en el ANEXO VII se fijan las condiciones mínimas contractuales bajo las cuales la AGENCIA contratará a las Subagencias que se establecen en el Modelo de Contrato.

La cláusula 4° expresa, que: *“el importe facturado por la agencia por cuenta y orden de Claro, deberá ser abonado mediante depósito en efectivo en cuenta recaudadora de Banco Santander Rio a nombre de AMX ARGENTINA S.A, previo descuento de la comisión pactada (...). Dicho depósito deberá efectuarse sobre el número de factura previamente informado por el AGENTE. EL SUBAGENTE DISTRIBUIDOR deberá conservar los comprobantes originales emitidos por el Banco (SICE), donde consta el pago de la factura de VECOM COMERCIALIZADORA S.A y entregar copia al AGENTE. Una vez verificada por CLARO la acreditación del importe cobrado, el AGENTE entregara al SUBAGENTE DISTRIBUIDOR las tarjetas pre-pagas CLARO, junto con la emisión de su correspondiente remito, el cual será firmado por el SUBAGENTE DISTRIBUIDOR o personas autorizadas por él”.*

Como se indicó, para el instructor, es la empresa CLARO (AMX ARGENTINA S.A.) la que diagramó que las subdistribuidoras le depositen directamente, con lo que, si bien podría sostenerse que existía un sistema organizado de pagos, éste no habría sido establecido por VECOM sino por CLARO, con lo cual, no advierte *“que los encausados YACIOFANO y MOYA hayan utilizado algún tipo de ardid para evitar el tributo cuya evasión se les atribuye, sino que sólo cumplieron con la operatoria de distribución pactada por contrato con la empresa AMX ARGENTINA S.A.”*

Pero, del contrato de agencia señalado, se extrae que en cuanto a la forma de pago de las tarjetas el mismo indica que: el pago se efectuará “ al contado contra la entrega de las tarjetas, conforme apartado 2, subpunto 2.4 el cual expresa: *“... el agente deberá efectuar el pago de las TPC, de contado en el momento de entrega de las mismas”*, Sin embargo, no dispone que el instrumento de pago sea en efectivo ni menciona que el pagador pueda ser un tercero por cuenta y orden de VECOM COMERCIALIZADORA S.A.

Advierte correctamente la querella que los referidos contratos, entre los subagentes y VECOM, que ésta les impuso una única forma de pago para que puedan comercializar las tarjetas prepagas, cual es, el depósito en efectivo en la cuenta bancaria de AMX ARGENTINA S.A cuyos comprobantes son los SICE. Y justamente son esos contratos con los sub-agentes los





## Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE MENDOZA - SALA A  
FMZ 6265/2016/5/CA2

instrumentos de los que se valió la firma para implementar un sistema organizado de pagos.

Por tanto, la forma de pago que la firma organizó con sus subdistribuidores (Depósito en EFECTIVO en cuentas recaudadoras a nombre de AMX ARGENTINA S.A) no fue impuesta por AMX ARGENTINA S.A sino que fue creada y dispuesta exclusivamente por VECOM COMERCIALIZADORA S.A., ya que el sistema SICE contempla otros medios de pago (pago mediante depósito de cheques) que no son admitidos por VECOM para que los subdistribuidores le efectivicen los pagos.

Así las cosas, por todo lo expuesto, y de la prueba obrante en la causa, surgiría que VECOM COMERCIALIZADORA S.A aprovechando el sistema SICE habría instruido a los subdistribuidores que le abonen las compras de tarjetas prepagas mediante el depósito en efectivo en la cuenta del Banco Santander Río de la emisora de la tarjeta (AMX ARGENTINA S.A) y que con este depósito y en un único movimiento de fondos simultáneamente VECOM COMERCIALIZADORA S.A habría cancelado las compras de tarjetas que le facturaba AMX ARGENTINA S.A, por lo que mediante la operatoria existía un orden preestablecido que condicionaría la forma de pago a utilizar de forma habitual y recurrente, el cual habría sido implementado por VECOM COMERCIALIZADORA S.A para reemplazar el uso de sus cuentas bancarias, configurándose así entonces la pauta que describe el art 40 de la RG (AFIP) 2111/06 y por tanto se habría configurado el hecho imponible descripto en el art 1 inc. c) de la Ley del tributo.

Cabe recordar que, los pagos realizados a AMX ARGENTINA S.A. están comprendidos en el objeto gravado por la Ley del Impuesto - inciso c) del artículo 1° de la Ley 25.413 y el inciso b) del artículo 2° del Anexo del Decreto N° 380/01-, ya que constituyen movimientos de fondos efectuados por cuenta propia y/o ajena, en el ejercicio de actividades económicas, a través de sistemas de pago organizados que reemplazan el uso de cuentas en entidades regidas por la Ley de Entidades Financieras.

En el presente caso, mediante los contratos con los subdistribuidores, VECOM COMERCIALIZADORA S.A. habría organizado como sistema de pago el depósito en efectivo en la cuenta bancaria de AMX ARGENTINA S.A. y así habría sustituido y reemplazado el uso de su propia cuenta bancaria en estas operaciones.



En efecto, de acuerdo a las comprobaciones realizadas por el equipo fiscalizador, habría quedado demostrado, con el grado de conocimiento que esta etapa procesal exige, el conocimiento de los responsables a cargo de la administración de la firma denunciada (YACIOFANO y MOYA), de la obligación de declarar e ingresar el tributo y de su voluntad de no hacerlo. Pues, al utilizar la forma elegida de cancelación de sus obligaciones comerciales para con su principal proveedora habrían conocido que estaban evadiendo el tributo en análisis.

Así, como bien indica el apelante, los imputados en su carácter de responsables de la empresa VECOM habrían ocultado la real situación fiscal de esta, no declarando consecuentemente el impuesto que correspondía tributar, necesitando AFIP-DGI, para detectar tal situación, de específicas tareas de fiscalización, lo cual configuraría el requisito subjetivo del tipo penal en cuestión.

Por lo expuesto, corresponde revocar los puntos 4 y 5 del resolutivo apelado y disponer el procesamiento de Moya y Yaciófano por la presunta infracción al artículo 1 de la Ley 24.769, en relación al Impuesto sobre los Créditos y Débitos en Cuentas Bancarias y Otras Operatorias, períodos 2011 (\$2.405.057,04), manteniéndose el sobreseimiento dispuesto en relación al periodo 2012.

e) Cabe recordar que, el auto de procesamiento contiene un juicio de probabilidad acerca de la existencia del hecho delictuoso y de la responsabilidad que, como autor, partícipe o instigador, les corresponde al imputado.

Es decir, se trata en verdad de la valoración de elementos probatorios suficientes para producir probabilidad, aún no definitivos ni confrontados, pero que sirven para orientar el proceso hacia la acusación (Clariá Olmedo, Jorge A., Derecho Procesal Penal, Lerner Córdoba, 1984, T. II, p. 612).

En ese mismo sentido, sostiene Vélez Mariconde que, cuando el juez ordena el procesamiento no emite más que un juicio de probabilidad, donde los elementos afirmativos deben ser francamente superiores a los negativos, de modo que ya no basta la simple posibilidad de que concurren los extremos de la imputación, pero tampoco es preciso que el juez haya adquirido la certeza de que el delito existe y de que el imputado es culpable (confr. autor citado, Derecho procesal penal, T. II, Lerner Córdoba, 1986, p. 439).







## Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE MENDOZA - SALA A  
FMZ 6265/2016/5/CA2

5) En este sentido, teniendo en cuenta que por la presente resolución se dispone el procesamiento de los nombrados como *prima facie* autores de los delitos previamente indicados, corresponde pronunciarse sobre el embargo de los bienes de los imputados, conforme lo dispone el art. 518 del código ritual.

En efecto, este artículo dispone que: “*Al dictar auto de procesamiento, el juez ordenará el embargo de bienes del imputado...*” el cual deberá disponerse en una “*...cantidad suficiente para garantizar la pena pecuniaria, la indemnización civil y las costas...*”. La medida deberá ser establecida en un monto suficiente, como garantía de sus eventuales responsabilidades civiles y/o penales resultantes de los hechos investigados en las actuaciones.

Se tiene en cuenta entonces la posibilidad de que los imputados deban hacer frente a las costas provocadas -entendidas como el pago de la tasa de justicia y los honorarios de los letrados y demás profesionales actuantes en autos- así como la sanción pecuniaria que podría existir o el eventual reclamo indemnizatorio que se le podría efectuar a consecuencia de sus actos y valorando especialmente los montos presuntamente evadidos (v. C.F.C.P. –Sala I-, sumario CFP 4943/2016/TO1/6/CFC6, “Echegaray, Ricardo Daniel s/ recurso de casación”, de fecha 09/12/2019).

Por lo tanto, cada uno de estos aspectos debe ser evaluado para llegar al monto específico respecto del cual las partes pueden efectuar impugnaciones si es que lo consideran pertinente. En virtud de ello, no puede ignorarse entonces que el embargo resulta ser una medida cautelar de suma importancia, al prevenir la futura insolvencia de quien puede ser condenado pecuniariamente en un proceso penal, asegurando los bienes de éste para evitar que disponga de ellos (confr. Claria Olmedo, Jorge, “Derecho Procesal Penal Tomo II”, Ed. Rubinzal Culzoni, 1998, Pág. 387 y sgtes).

En el presente caso, analizando las pautas anteriormente indicadas, como así también la naturaleza económica del delito atribuido y el monto presuntamente evadido, se estima prudente disponer la traba de embargo sobre bienes propios de cada uno de los procesados, hasta cubrir la suma de PESOS TREINTA MILLONES (\$30.000.000.)

En virtud de lo expuesto, **SE RESUELVE: 1) HACER LUGAR** a los recursos de apelación articulados por el Ministerio Público Fiscal en fecha



21/12/2021 y por la querella –A.F.I.P. D.G.I.- en fecha 20/12/2021 y **REVOCAR** la resolución de fecha 15/12/2021 **2) DISPONER EL PROCESAMIENTO de Arturo Antonio YACIOFANO PAVIGLIANITI** en relación a los hechos en presunta infracción al artículo 2, incisos a) y d) de la Ley Penal Tributaria N° 24.769, en relación al Impuesto al Valor Agregado, períodos 2010 (\$ 5.299.774,37) 2011 (\$ 4.933.950,26) y 2012 (\$ 2.817.869,70) y en relación al Impuesto a las Ganancias períodos 2010 (\$ 6.104.576,13) y 2011 (\$7.564.301,15); y de **Pablo Maximiliano MOYA ALOI**, en relación a los hechos en presunta infracción al artículo 2, incisos a) y d) de la Ley Penal Tributaria N° 24.769, en relación al Impuesto al Valor Agregado, períodos 2010 (\$ 5.299.774,37) 2011 (\$ 4.933.950,26) y 2012 (\$ 2.817.869,70) y en relación al Impuesto a las Ganancias períodos 2010 (\$ 6.104.576,13) y 2011 (\$7.564.301,15) **3) DISPONER EL PROCESAMIENTO de Arturo Antonio YACIOFANO PAVIGLIANITI y de Pablo Maximiliano MOYA ALOI**, por la presunta infracción al artículo 1 de la Ley 24.769, en relación al Impuesto sobre los Créditos y Débitos en Cuentas Bancarias y Otras Operatorias, períodos 2011 (\$2.405.057,04). **4) DISPONGASE LA TRABA DE EMBARGO**, en forma conjunta, sobre los bienes de los nombrados hasta cubrir la suma de TREINTA MILLONES DE PESOS (30.000.000), medida que deberá sustanciarse por la anterior instancia.

**PROTOCOLÍCESE. NORITÍQUESE. PUBLIQUESE.**

**CONSTE:** Que la presente resolución no la suscribe el Señor Juez de Cámara Dr. Juan Ignacio Pérez Curci por encontrarse en uso de licencia, aunque oportunamente participó de la deliberación y emitió su voto, resultando de aplicación las previsiones del art. 399, último párrafo, del C.P.P.N. -  
Mendoza, 27 de junio de 2022.-

