

PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

//Plata, 22 de marzo 2011. R. S.3 T 80 f* 76

VISTO: Este expediente n° 5898/III, "A.S.R.L. s/ Inf. ley 24.769", del Juzgado Federal de Junín, y

CONSIDERANDO:

El doctor Nogueira dijo:

I. El caso:

Llega la causa a esta Alzada en virtud del recurso de apelación interpuesto por la defensa de C.A.G. y A.K.G.(...) contra la decisión que dispuso su procesamiento como autores responsables del delito previsto por el art. 1 de la ley 24.769 (evasión simple), en el impuesto al valor agregado período fiscal 2002.

II. La causa:

1. Se inició con la denuncia de la A.F.I.P. (...).En ella se refirió que, luego de una labor de fiscalización se pudo constatar que la contribuyente A.S.R.L –dedicada a la intermediación de ganado porcino– habría evadido el impuesto al valor agregado, correspondiente al período fiscal 2002, cerrado el 31/08/02.

Ello, a través de las siguientes maniobras: 1) diferencias entre los débitos fiscales declarados con los débitos fiscales registrados en los libros; 2) diferencias entre el crédito fiscal que surge en los libros con los declarados en las declaraciones juradas presentadas; 3) haber computado en forma improcedente créditos fiscales derivados de operaciones comerciales realizadas con los proveedores (...); 4) haber restado en forma improcedente de los débitos en los registros de IVA-Ventas, notas de crédito emitidas por la misma firma a sus proveedores.

(...)

2. El juez delegó la instrucción en el fiscal (...)quien solicitó el llamado a indagatoria del socio gerente C.A.G. y la socia A.K.G.

3. El juez los llamó a indagatoria el 5 de noviembre de 2007, las que se materializaron (...).Ambos hicieron uso del derecho a no declarar.

4. (...)se agregó un informe pericial realizado por la División Jurídico Contable, de la Dirección General de

Lucha contra el Crimen Organizado, de la Superintendencia de Investigaciones Federales, de la Policía Federal Argentina.

En él se expuso que "(s)egún lo determinado por el Fisco, cuyos cálculos y metodología fueron corroboradas por este perito, existe como única observación, que el monto que habría evadido la firma A.S.R.L., en concepto de IVA período fiscal 2002 cerrado el 31/08/02, ascendería a la suma de pesos(...), existiendo una diferencia con el cálculo establecido por el Organismo Recaudador de (...) pesos, el cual correspondería a un simple error de cálculo por parte del Fisco".

Asimismo, determinó las maniobras realizadas por la firma: 1) diferencias entre los montos registrados por el contribuyente en los Libros IVA COMPRAS e IVA VENTAS y los declarados en la declaración jurada; 2) notas de crédito emitidas por la firma (...) a distintos proveedores, que fueron desconocidas por éstos y 3) operaciones de compra por parte de la firma a los contribuyentes:(...), que según lo actuado por la AFIP, no podrían ser tomadas como válidas.

5. El juez requirió informe acerca de si la contribuyente A.S.R.L está incluida en el régimen de la ley 26.476 (...), lo que fue contestado negativamente(...).

Con esos elementos adoptó la decisión cuyo cuestionamiento motiva la actuación de esta Alzada.

III. El recurso:

Los recurrentes plantearon, en primer lugar, la extinción de la acción penal por prescripción, por haber transcurrido -desde el período fiscal evadido, cerrado el 31/08/02- el plazo de seis años de la condena previsto en el art. 1 de la ley 24.769.

Subsidiariamente, sostuvo que no se habría configurado el ilícito atribuido, pues el monto del tributo sin sus accesorios no supera la suma de 100.000 pesos (establecida como condición objetiva de punibilidad) y que no existiría el elemento subjetivo, pues los imputados no intervinieron en el hecho punible. Ello, pues G. solamente se dedicaba a las actividades negociales-comerciales de la firma y no a las tareas administrativas relacionadas con los impuestos y G., era simplemente una socia numeral, cuya

Poder Judicial de La Nación

actividad principal era la de ser integrante de empresas dedicadas a marketing (...).

Posteriormente, presentaron un escrito ampliando los fundamentos del recurso, dirigidos a cuestionar el peritaje contable, por considerarlo parcial al no haber tenido en cuenta la documentación existente en la empresa (...).

IV. Tratamiento de la cuestión:

Ingresando al estudio de los agravios planteados se adelanta que no tendrán acogida.

1. La extinción de la acción penal por prescripción.

1.1. El artículo 59 del Código Penal refiere los supuestos o causales por los que opera la extinción de la acción penal, mencionando en el inciso 3° a la prescripción.

El art. 62, a su vez, en lo aquí pertinente, expone que la acción penal prescribirá: "2° *Después de transcurrido el máximo de duración de la pena señalada para el delito, si de tratase de hechos reprimidos con reclusión o prisión ...*".

1.2. El plazo para computarla, según el art. 63 del C.P., comienza a correr la medianoche del día en que se cometió el delito y sólo se interrumpe por los motivos y circunstancias mencionados en el art. 67, 4to. párrafo, del C.P. -texto según ley 25.990, B.O. 11/01/2005- aplicable a causas pendientes de resolución a su entrada en vigencia, como el caso en estudio, en virtud del principio de retroactividad de la ley penal más benigna (art. 2, del Código Penal).

1.3. Los actos interruptivos de la prescripción de la acción durante la etapa instructoria son, taxativamente: la comisión de otro delito, el primer llamado a indagatoria por el delito investigado y el requerimiento acusatorio de apertura o elevación a juicio (incisos a), b) y c) del art. 67, del C.P.).

1.4. La figura que se le imputó a G. y G. es la de evasión simple, prevista en el art. 1 de la ley 24.769. Ésta, tiene prevista la pena de prisión de dos a seis años.

1.5. Sentado ello, se advierte que desde el primer llamado a indagatoria de los imputados -hecho interruptivo del curso de la prescripción, según lo detallado

precedentemente-, que tuvo lugar el 5 de noviembre de 2007 (...) no ha transcurrido el plazo máximo de duración de la pena prevista para el delito. Consecuentemente, el planteo será rechazado.

2. La concurrencia del elemento objetivo y subjetivo del ilícito imputado.

2.1. Previo al examen de la concurrencia de los elementos objetivos y subjetivos del delito atribuido a G. y G., es necesario tratar la queja introducida en el escrito (...), en cuanto a la parcialidad del peritaje contable.

De una lectura de las constancias de la causa, se evidencia que el agravio es insustancial.

2.1.1. En primer lugar, se advierte que resulta una reiteración del escrito presentado (...), que fue tenido en cuenta por el magistrado al momento de dictar la decisión cuestionada.

2.1.2. En segundo lugar, cabe señalar que no existió ningún impedimento para que los imputados acercaran al expediente la documentación a la que hacen referencia en su escrito recursivo, documentación que no pudo ser ponderada por al a quo al momento de adoptar su decisión por una omisión propia de éstos.

De lo anterior se infiere que no ha existido vulneración del derecho de defensa en juicio de G. y G., toda vez que han tenido oportunidad de formular los descargos pertinentes y poner a disposición del magistrado la documentación relativa al giro comercial de la firma de la cual son gerentes.

2.1.3. Por último, es necesario subrayar que los puntos de pericia 1 a 9 -que no pudieron ser contestados por el perito por falta de documentación suficiente- no alterarían el resultado del peritaje en lo que se refiere a la existencia material de la evasión y su monto.

2.2. Despejado lo anterior, corresponde examinar la existencia del elemento objetivo y subjetivo del ilícito atribuido a los imputados.

2.2.1. Está suficientemente probado — considerando la etapa procesal por la que atraviesa la causa— que a la época en que se cometió el hecho C.A.G. y A.K.G. eran socios gerentes de la firma A.S.R.L y, por tanto,

Poder Judicial de La Nación

responsables de las obligaciones fiscales atinentes a ella (...).

2.2.2. También existen elementos para estimar que la declaración jurada presentada –correspondiente al impuesto al valor agregado, por el período fiscal 2002, cerrado el 31/08/02– no reflejaba el movimiento real de la firma, lo que constituiría la declaración engañosa u ocultación configurativa del ardid empleado para evadir el pago del tributo, que prevé la norma (...).

2.3. Las constancias existentes permiten demostrar, asimismo, que se ha superado el umbral legislativo de punibilidad fijado en *“(1) a suma de cien mil pesos (\$ 100.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aún cuando de tratarse de un tributo instantáneo o de un período fiscal inferior a un año.”*.

Ello surge de las conclusiones del informe pericial contable(...), en el que se determinó *“(e) l monto que habría evadido la firma A.SRL, en concepto de IVA período Fiscal 2002 cerrado el 31/08/02, ascendería a la suma de pesos (...)...”* (...).

2.4. Sobre el elemento subjetivo del tipo cabe referir, que quien ocupa el cargo de socio gerente de una sociedad de responsabilidad limitada sabe que le incumben obligaciones y responsabilidades por la titularidad del mismo y asume que debe cumplirlas.

En el caso, si G. y G. delegaron dicha labor en otra persona, sabían o debieron saber que ello no los eximía de la supervisión de dicha tarea ni de los controles de la administración vinculados a su actividad.

2.4.1. De hecho, está claro que debieron ser G. y G. –en su carácter de socios gerentes de la firma– quienes firmaron la declaración jurada que se comparó con la determinación de la agencia impositiva. Y no existe ningún elemento que permita descartar su conocimiento y voluntad para realizarla en el sentido en que lo hicieron o con un contenido diverso.

2.4.2. En ese marco, las explicaciones que proporcionaron en el escrito recursivo no dejan de ser una versión –naturalmente desincriminatoria– de los imputados, sin sustento objetivo en ningún elemento de la causa.

Así lo ha considerado el Tribunal, en casos anteriores al presente, al estimar que "(S)i bien la declaración indagatoria constituye un medio de defensa en el que el imputado puede decir lo que crea necesario para su justificación frente al hecho objeto de incriminación, ello no implica que las excusas intentadas, cuando no tengan adecuado sustento probatorio, puedan ser tenidas en cuenta por el Tribunal para su exculpación." (Conf. causa 2455/III, "GONZÁLEZ, Pablo Darío S/ INF. ART. 278 289 INC. 3 y 292 C.P.", decidida el 11 de febrero de 2003, entre otras).

Nótese, por caso, que ninguno de los imputados ha aportado datos sobre las personas que tendrían asignada - dentro de la distribución de funciones de la firma- la tarea de confeccionar los estados contables y las declaraciones juradas, cuyos contenidos no coincidían con los movimientos reales de la empresa.

Así, corresponde descartar los agravios planteados.

Así lo voto.

El doctor Pacilio dijo:

Me adhiero al voto del doctor Nogueira.

Así lo voto.

El doctor Vallefín dijo:

I. Antecedentes.

La denuncia presentada por la Administración Federal de Ingresos Públicos contra la empresa "A.S.R.L.", la prueba colectada y las demás circunstancias fácticas de la causa se hallan suficientemente relatadas en el voto del doctor Nogueira, al que en honor a la brevedad me remito en este punto.

II. La decisión recurrida y los agravios.

El señor juez de grado procesó a C.A.G. y A.K.G. en orden al delito previsto por el art. 1 de la ley 24.769 (evasión simple) por el Impuesto al Valor Agregado período fiscal 2002.

Contra esa decisión la defensa de los encartados dedujo recurso de apelación cuyos agravios pueden sintetizarse así: a) la acción penal se extinguió por prescripción atento haber transcurrido el plazo máximo de condena contemplado por la norma, o eventualmente, por el plazo irrazonable que lleva el trámite de la causa; b) no se

Poder Judicial de La Nación

ponderaron las pruebas ofrecidas para demostrar que G. y G. eran socios ajenos a las tareas de administración, determinación de impuestos y actividades afines dentro de la empresa, lo que determina su falta de intervención en el hecho punible a la luz de las normas que gobiernan la materia; c) no se probó el dolo específico del tipo penal; d) el pronunciamiento dictado desconoce las particularidades de la actividad desarrollada por la firma, esto es, la intermediación en la compra y venta de hacienda porcina; e) el peritaje contable realizado es arbitrario, parcial e incompleto por no haberse contado con toda la documentación obrante en la empresa (...).

III. Consideración de los agravios.

Adelanto que adhiero a la solución a la que arriban los doctores Carlos A. Nogueira y Antonio Pacilio, por los motivos puntuales que desarrollaré en lo que sigue.

1. La prescripción de la acción penal.

1.1. En primer lugar y tal como lo señalaron mis colegas, dado que el máximo de la pena prevista por el art. 1 de la ley 24.769 es de seis años de prisión y que el primer llamado a declaración indagatoria como acto interruptivo del curso de la prescripción (art. 67 del Código Penal) data del 5 de noviembre de 2007, el cómputo de tiempo en razón de la sanción legal evidencia que en el *sub judice* la acción penal no prescribió.

1.2. Por lo demás, tampoco advierto que la instrucción lleve un plazo excesivo ni que exista en el caso vulneración alguna a la garantía constitucional que indica que toda persona imputada o detenida en una causa penal tiene derecho a ser juzgada en un plazo razonable (artículos 9.3 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y 7.5 y 8.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, entre otros).

En efecto, el expediente se inició el 4 de septiembre de 2007 (...) y casi tres meses después los sumariados comparecieron a prestar declaración indagatoria, haciendo uso de su derecho de negarse a declarar (...). En el mes de julio de 2008 la Fiscalía ordenó la realización de un peritaje contable para verificar los extremos de la denuncia y la defensa propuso un primer perito de parte (...), quien

pese a estar debidamente notificado nunca compareció a aceptar el cargo. Ello motivó una nueva propuesta de perito contador por el letrado de los imputados, designación que recayó en M.D. y cuyo cargo aceptó el 13 de noviembre de 2008 (...). Los resultados de la evaluación contable fueron incorporados al legajo en el mes de febrero de 2009 (...). La defensa los observó y requirió un nuevo examen teniendo a la vista toda la documentación habida en poder de "A.S.R.L." (...). Ese pedido fue desestimado y el expediente continuó con sucesivos requerimientos de informes a tenor de lo normado por la ley 26.476 (...). La respuesta negativa dada por la Administración Federal de Ingresos Públicos condujo, finalmente, al dictado de los procesamientos que ahora se cuestionan (...).

1.3. Esas singulares circunstancias fácticas de la causa no exhiben una injustificada morosidad en la actividad del juzgado. En realidad, las pausas más extensas que tuvo el proceso se debieron a la realización del estudio pericial y a la entrada en vigencia de la ley 26.476, que -como se recuerda- permitía a los contribuyentes acogerse a los beneficios allí establecidos hasta el día 31 de agosto de 2009 y sus implicancias desaconsejaban adoptar antes de esa época un temperamento sobre la situación procesal de G. y G.

En razón de lo expuesto, estimo que el planteo en examen debe ser rechazado.

2. La parcialidad del peritaje contable. La falta de ponderación de las pruebas ofrecidas.

2.1. De consuno a lo expuesto por esta Sala en otros precedentes análogos al *sub judice*, debe recordarse que la convicción de un tribunal puede estar razonablemente fundada en una prueba indiciaria construida sobre la base de circunstancias graves y es totalmente posible que la existencia de numerosas presunciones coincidentes puedan proporcionar al juez un grado de certeza suficiente para concluir en la culpabilidad del acusado (conf. expte. 3669/III "AFIP s/ denuncia (Dciado: Mongou Leonardo)" con remisión a Roxin, Claus, *Derecho Procesal Penal*, trad. Gabriela Córdoba y Daniel Pastor, revisada por Julio B. Maier, Buenos Aires, 2000, Editores del Puerto S.R.L, capítulo 2, § 15, p. 106). De lo que se sigue entonces que la

Poder Judicial de La Nación

prueba presuncional puede apuntar no sólo a acreditar la base fáctica material y objetiva de una investigación, sino que también adquiere virtualidad cuando se intenta elucidar la presencia de los aspectos subjetivos de las figuras criminales.

Este panorama probatorio genérico del derecho procesal penal debe conectarse por un lado con las pautas de cuño tributario en materia de presunciones, reguladas por los arts. 18 y concordantes de la ley 11.683, y por otro, con el debate sobre la admisibilidad o no como prueba de las determinaciones fiscales de oficio en casos como el *sub judice* (para el desarrollo de los distintos argumentos ver, entre otros, Mazzon, Mariela, *La prueba, la presunción y el fuero penal tributario*, Periódico Económico Tributario 2008 [octubre-405], 2, La Ley y Díaz, Vicente Oscar, *Ilícitos tributarios. Perspectivas jurídica y económica*, Buenos Aires, 2006, Astrea, p. 95 y ss.).

2.2. Pues bien, a la luz de las consideraciones precedentes y del marco cognitivo de la causa, los argumentos del apelante dirigidos a demostrar una parcialidad en el peritaje y/o la insuficiencia de la documentación proporcionada por la Administración Federal de Ingresos Públicos para fundar la imputación, no pueden -a mi juicio- tener acogida.

2.2.1. En efecto, si bien es cierto que el experto contable llevó adelante su labor sólo con apoyo en los cuerpos de actuaciones fiscales, también lo es que los imputados no allegaron prueba mínima alguna para desvirtuar el contenido de esa documental. Esta circunstancia se muestra cuanto menos llamativa si se tiene en cuenta que la defensa propuso distintos puntos para que el perito actuante se expida, y sin embargo, no aportó la documentación que tendría la empresa en su poder para coadyuvar -según ahora invoca- a la elucidación de los hechos en su favor.

Por tanto, no aprecio a qué pruebas alude la defensa como omitidas por el juez en su valoración y por eso esta parte del agravio resulta inconsistente.

2.2.2. Por otro lado, tampoco encuentro motivos para descalificar a la determinación de oficio del ente recaudador como elemento probatorio durante la instrucción,

menos cuando no son controvertidas con otras pruebas, como sucede en el caso.

Esta conclusión -cabe aclarar- armoniza con la jurisprudencia que convalida a las determinaciones fiscales en ese carácter, con la aclaración de que si bien esas presunciones no son vinculantes para el juez y no son por sí solas suficientes para una condena penal en los delitos contemplados en la ley 24.769, sí pueden operar como hipótesis para la apertura de una investigación a fin de comprobar la probable existencia de maniobras evasivas tributarias (conf. Cámara Nacional de Casación Penal, sala II, causa "Braunstein, Adrián Lorenzo s/ recurso de casación, sentencia del 21/09/05 y sus remisiones y Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, sala B, autos "Felmetal S.R.L.", del 03/11/05, publicado en IMP 2006-7, 956).

2.3. A mayor abundamiento y al tratarse de un acto reproducible, habré de añadir que la defensa tiene a su alcance la posibilidad de pedir una ampliación del peritaje contable si es que insiste en su crítica o en sus dudas acerca de su imparcialidad (art. 258 del Código Procesal Penal de la Nación).

3. La inexistencia de vínculo de los imputados con el hecho punible. La falta de prueba del dolo.

3.1. Sentada la eficacia probatoria de las actuaciones administrativas, su compulsas permite tener por acreditada la existencia de la deuda fiscal como condición objetiva de punibilidad y el requisito subjetivo exigido por la conducta enjuiciada, o sea, la conciencia de que se está utilizando un ardid o engaño que le produce al Estado un perjuicio patrimonial por el hecho de no pagar lo que por ley corresponde.

En esta línea de razonamiento, merecen ser valoradas las diferencias que el perito advirtió entre los libros contables de "A.S.R.L." y las declaraciones juradas presentadas respecto del IVA por el período 2002, como así también la llamativa e injustificada existencia de notas de crédito que figuran emitidas por la empresa a distintos y/o supuestos proveedores, pero desconocidas finalmente por los mismos. No es un dato menor, en el contexto de las pruebas reunidas en la causa, que durante las averiguaciones de la

Poder Judicial de La Nación

Administración Federal de Ingresos Públicos, parte de esos proveedores informaron que sus servicios se abonaban con cheques y por el total de la liquidación, sin notas de crédito de por medio. Y otros (...) directamente adujeron que nunca operaron con la firma sumariada.

Tal contingencia anómala no puede desatenderse desde que la sugestiva inclusión de esos documentos de crédito observados por el organismo recaudador y de los que por otra parte el contribuyente nada explicó, gravitó por la función mercantil que aquellos tienen, susceptible de alterar los registros contables del IVA y disminuyendo así la carga fiscal correspondiente.

3.2. Idéntica suerte correrán las excusas atinentes a que G. y G. eran socios ajenos a la administración financiera y/o tributaria de "A.S.R.L.". Ellas no sólo están huérfanas de toda prueba para que el Tribunal las evalúe y coteje con los antecedentes informados por el denunciante, sino que también contrastan con su rol de socios gerentes de una Sociedad de Responsabilidad Limitada, que les asigna incumbencias y responsabilidades comunes e indistintas mientras nada se diga y/o aclare en sentido contrario (art. 157 de la ley 19.550), como hasta ahora ocurre en el expediente.

3.3. De consuno a lo expuesto y recordando que el estadio procesal por el que atraviesa la causa no requiere una certidumbre apodíctica por parte del magistrado, sino que basta con la mera probabilidad sobre la ocurrencia del delito y la intervención del imputado (conf. D'Albora, Francisco J., *Código Procesal Penal de la Nación. Anotado. Comentado. Concordado*, tomo II, sexta edición, Buenos Aires, 2003, LexisNexis Abeledo-Perrot, nota al art. 306 y sus remisiones, p. 634 y ss.), juzgo que el recurso de apelación debe ser rechazado.

IV. Conclusión.

a) El máximo de pena previsto por el art. 1 de la ley 24.769, el tiempo transcurrido desde el primer llamado a indagatoria de los imputados y el decurso razonable que lleva la instrucción hasta el presente, llevan a concluir que en el *sub judice* la acción penal no prescribió.

b) Cabe admitir la determinación de oficio del ente recaudador como base presuncional durante la instrucción, en tanto si bien no es vinculante para el juez y es por sí sola suficiente para una condena penal, sí puede operar como hipótesis para la apertura de una investigación a fin de comprobar la probable existencia de maniobras evasivas tributarias.

c) La lectura de las actuaciones administrativas y de las constancias del legajo habilita a tener por acreditada la existencia de la deuda fiscal como condición objetiva de punibilidad y el requisito subjetivo exigido por la conducta enjuiciada.

d) La excusa de que los encartados eran socios ajenos a la administración de "A.S.R.L." está huérfana de toda prueba y contraría con el rol de socio gerente de una Sociedad de Responsabilidad Limitada.

En consecuencia, propicio rechazar el recurso de apelación interpuesto y confirmar la decisión (...).

Así lo voto.

Por ello SE RESUELVE: Confirmar la decisión apelada (...) en todo lo que fue materia de agravio.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

Fdo.: Carlos Alberto Nogueira. Antonio Pacilio. Carlos Alberto Vallefín. Ante mí: María Alejandra Martín.