  
Cámara Nacional de Casación Penal  
JAMES E. REYGA de ALLENDE  
SECRETARIO DE CAMARA

Causa N° 13.110 -Sala I-  
Metalúrgica Bonano S.A.  
s/recurso de casación

REGISTRO N° 18.429

///la ciudad de Buenos Aires, Capital Federal de la República Argentina, a los 30 días del mes de agosto de 2011, se reúne la Sala I de la Cámara Nacional de Casación Penal, integrada por el doctor Juan C. Rodríguez Basavilbaso como Presidente, y los doctores Juan E. Fégoli y Raúl R. Madueño como Vocales, a los efectos de resolver los recursos de casación interpuestos por la querella y el fiscal en esta causa N° 13.110, caratulada: "Metalúrgica Bonano S.A. /recurso de casación", de cuyas constancias **RESULTA:**

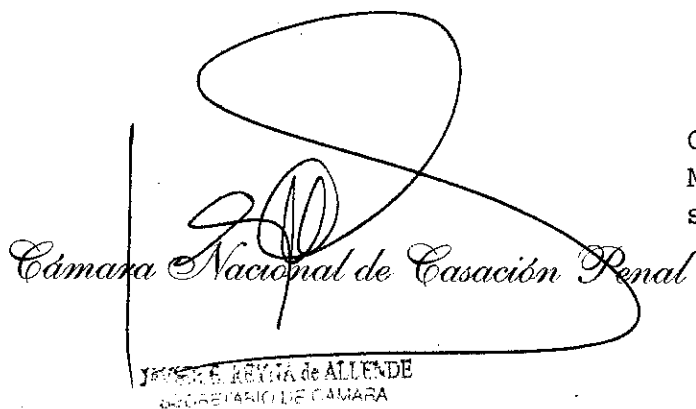
1') Que la Cámara Federal de Apelaciones de Mar del Plata, provincia de Buenos Aires, en la causa n° 6087 del registro de la Secretaría Penal, con fecha 31 de marzo de 2010 resolvió, por mayoría, confirmar el auto de primera instancia en cuanto sobreseyó a Daniel Rodolfo Bonano, Marcelo Rubén Bonano y Roberto Víctor Bonano, por aplicación del art. 3 del C.P.P.N. ante la inexistencia del delito calificado "prima facie" como de aprovechamiento indebido de subsidios (art. 3 de la ley 24.769).

Contra dicha resolución interpusieron recursos de casación tanto el representante del Ministerio Público Fiscal, como la querella (A.F.I.P.), los que fueron concedidos a fs. 7/7 vta. y 14/14 vta. (respectivamente), y mantenidos en esta instancia a fs. 23 y 24.

2') Recurso de casación de la querella.

a) Errónea aplicación de los artículos 3 y 4 de la ley 24.769. Sostuvo que los magistrados efectuaron una interpretación restringida del concepto "beneficio fiscal" y en virtud de la cual concluyeron que el subsidio de \$ 57.386,90 percibido en efectivo por Metalúrgica Bonano SA en carácter de Aportes no Reembolsables, en el marco del Programa de Apoyo a la Reestructuración Empresarial -identificado como Proyecto SCAP200 E/N- no detenta el carácter de tributario que requieren las normas contempladas en los arts. 3 y 4 de la ley 24.769, por lo que la conducta desplegada por los encartados en relación a dicho monto resultaría atípica de aquéllas previsiones legales.

Indicó que se le exige a la figura de obtención fraudulento de beneficios fiscales un elemento propio de otro tipo penal (aprovechamiento indebido de subsidios, art. 3 de la ley 24.769), cual es la naturaleza tributaria del beneficio fiscal obtenido. Sostuvo el recurrente que el concepto de beneficio fiscal es más amplio; que constituyen medidas incentivadoras o promocionales tendientes a expandir las fuerzas económicas y sociales en sectores de la economía o regiones territoriales infradesarrolladas a fin de efectivizar la igualdad de oportunidades y de derechos de los ciudadanos en el ámbito integral del territorio de la Nación. Agregó que los incentivos excepcionales de estímulo tienen su fundamento en la C.N. que faculta al Congreso a dictar normas que contemplen beneficios de carácter tributario (art. 75, inc. 18 y 19). De



Causa N° 13.110 -Sala I-  
Metalúrgica Bonano S.A.  
s/recurso de casación

tales normas se extrae que el Estado puede promover el bienestar general mediante concesiones temporarias de franquicias, que desde la óptica del derecho financiero deben entenderse como Beneficios Fiscales Indirectos y mediante recompensas de estímulo que deben interpretarse como Beneficios Fiscales Directos.

En ese sentido explicó que se entiende por beneficios fiscales indirectos aquellas normas jurídicas que neutralizan el tributo por afectar alguno de los aspectos del hecho imponible o de la obligación tributaria, en tanto que en el caso de los beneficios fiscales directos no se trata de un "no ingreso", sino de un desplazamiento patrimonial desde el Estado hacia el contribuyente a los efectos de incentivar o privilegiar una determinada conducta, inversión o región del país. Sostuvo que ambos tipos de beneficios constituyen la ventaja o sacrificio fiscal que asume el Estado, condicionada a una determinada conducta a observar por el sujeto beneficiario que se denomina "carga jurídica a cumplir".

Por consiguiente afirmó que quedan comprendidas dentro del concepto de "beneficios fiscales" todas aquellas medidas tendientes a lograr una finalidad determinada, la mayoría de las veces económica o social, sin reparar si su ámbito de actuación está circunscripto a los impuestos o a los tributos. Quedarían incluidos dentro de dicho concepto institutos de distinto calibre como las subvenciones o subsidios, las exenciones, los avales, los créditos a bajo

interés, etc., es decir, todas aquellas medidas destinadas a la obtención de un fin económico o social que se dé desde el lado de los ingresos (exenciones) o del lado de los gastos (subvenciones o subsidios).

De tal suerte, los reintegros obtenidos de Metalurgica Bonano S.A. en el marco del Programa de Reestructuración Empresarial -efectivizados por medio de Aportes no Reembolsables- constituyen beneficios fiscales directos, toda vez que reunirían las notas típicas de aquéllos.

Agregó que la mayoría de la cámara de apelaciones sostuvo que el beneficio fiscal no detenta el carácter de tributario; y aunque se compartiera dicho temperamento por no circunscribirse al ámbito de una relación tributaria concreta, debe resaltarse que dicho carácter no resulta exigido por el tipo de obtención fraudulenta de beneficios fiscales, en el cual esa querrela pretende encuadrar la conducta de los encartados (art. 3). Dicha norma sólo incrimina al "obligado" que mediante ardid o engaño se aprovechare indebidamente de subsidios nacionales directos de naturaleza tributaria, siempre que el monto de lo percibido supere la suma de pesos cien mil (\$ 100.000) en un ejercicio anual.

Explicó, entonces, que cuando el legislador tipificó la conducta de quien se aprovechare indebidamente de subsidios nacionales directos de naturaleza tributaria exigió una condición especial en cabeza del autor

  
*Cámara Nacional de Casación Penal*

Causa N° 13.110 -Sala I-  
Metalúrgica Bonano S.A.  
s/recurso de casación

JOSÉ E. LEVÍ DE ALLENDE  
SECRETARIO DE CAMARA

que es que resulte el "obligado"; mientras que al conminar con pena el accionar de quien obtuviera indebidamente beneficios fiscales de cualquier naturaleza -los cuales pueden o no circunscribirse al ámbito de una relación tributaria concreta- no exigió ninguna calidad especial en cabeza del sujeto activo. Por ello consideró que una recta interpretación del texto legal no permite extender exigencias propias del tipo penal contenido en el art. 3 de la Ley Penal Tributaria a una conducta encuadrada en el art. 4 que es una figura independiente.

Concluyó señalando que los responsables de Metalúrgica Bonano S.A. desplegaron un ardid o engaño consistente en persuadir a la autoridad de aplicación sobre la realización de un proyecto que, en realidad, no se llevó a la práctica. A fin de acreditar el avance de dicho Programa se presentaron ante la autoridad facturas apócrifas atribuidas al Ing. Fernández, quien negó su autenticidad y su cobro. Mediante dicho ardid (engaño-medio) se consiguió inducir en error a la autoridad estatal, al cual expidió su autorización para que la contribuyente gozara del reintegro de la inversión supuestamente realizada (engaño-resultado). Los reintegros se habrían efectivizado bajo la forma de Aportes no Reembolsables, que fueron depositados en la cuenta titularizada por la beneficiaria en el Banco de la Provincia de Buenos Aires, por valor de \$ 57.386,90. Agregó que los responsables de la firma conocieron y quisieron la realización de cada uno de los elementos del tipo objetivo; y que, en ese orden de ideas,

confeccionaron facturas apócrifas a fin de acreditar el supuesto avance de un proyecto que en realidad nunca se concretó, con el fin de engañar a la autoridad y obtener de ella la autorización para gozar de un beneficio que, en realidad, no merecería.

b) Errónea aplicación de los arts. 3 y 4 de la ley 24.769 en relación con las previsiones de la ley 22.317.

Sostuvo, siguiendo al camarista que votó en minoría en la resolución recurrida, que los responsables de la firma denunciada obtuvieron, por medio de fraude, el reconocimiento del Estado para gozar de un reintegro indebido, por lo que su conducta encuadra en las previsiones del art. 4 de la ley 24.769; que los responsables de la firma desplegaron un ardid o engaño consistente en persuadir a la autoridad de aplicación del Programa de Crédito Fiscal para Capacitación (SEPYME) -ley 22.317- sobre la realización de un Proyecto que en realidad no se llevó a la práctica; que a fin de acreditar el avance de dicho Programa se presentaron ante la autoridad una factura apócrifa atribuida al Ing. Fernández, quien negó su autenticidad y su cobro. De tal manera, mediante dicho ardid se consiguió inducir en error a la autoridad estatal, la cual expidió su autorización para que la contribuyente gozara del reintegro de la inversión supuestamente realizada, procediendo -de acuerdo a la normativa que regía el Programa- a la emisión del Certificado de Crédito

*Cámara Nacional de Casación Penal*

Causa N° 13.110 -Sala I-  
Metalúrgica Bonano S.A.  
s/recurso de casación

JOSÉ S. REYGA DE ALLENDE  
SECRETARIO DE CÁMARA

Fiscal a través del cual dicho reintegro se efectivizaría, que fue entregado a la beneficiaria por un valor de \$ 16.100,81.

**3°) Recurso de casación del Fiscal:**

Sostuvo que a través de los Aportes no Reembolsables en el marco del Proyecto PNUD ARG 97/013 "Programa de Apoyo a la Reestructuración Empresarial" (P.R.E.) instrumentado por la SEPYME, el Estado pretendía cofinanciar la inversión que la empresa había manifestado haber realizado en contratación de servicios técnicos profesionales con el fin de mejorar su competitividad. Indicó que constituyen beneficios fiscales directos toda vez que tienen finalidad de promoción, inducción o estímulo económico de sectores productivos o territoriales del país; e importan una ventaja o sacrificio fiscal que hace el Estado, condicionada a una determinada conducta a observar por el sujeto beneficiado.

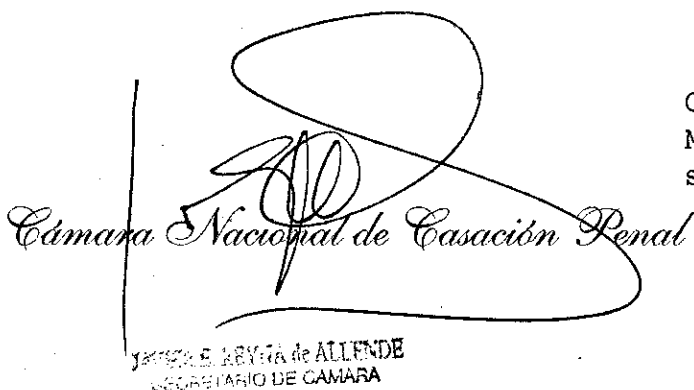
Expresó que Metalúrgica Bonano S.A. se benefició con una recompensa-estímulo, toda vez que se le depositaron \$ 57.386,90 en sus cuentas materializando un desplazamiento patrimonial del Estado a favor del particular. Adunó que en ningún momento la autoridad de aplicación se expidió acerca de la naturaleza de los fondos entregados, por lo que la decisión de la cámara se torna infundada y reñida con la normativa aplicable.

Asimismo sostuvo que si eventualmente el beneficio fiscal obtenido no resultare de naturaleza tributaria y por ende no comprendido en la ley 24.769, de todos

modos existió un desplazamiento patrimonial del Estado, basado en el despliegue de un ardid o engaño por parte de la empresa; y que si el hecho no es de naturaleza tributaria corresponde dar paso al derecho penal común y perseguir el injusto por la presunta comisión del delito previsto en el art. 174, inc. 5, del C.P., como inicialmente sugirió el Fisco en la presentación de la denuncia. Sostuvo, en consecuencia, que ya sea que se considere que el beneficio es de naturaleza tributaria o no, no puede quedar impune, pues de lo contrario se estaría resolviendo respecto de calificaciones legales.

En segundo lugar planteó que la interpretación de los hechos y de la normativa aplicable efectuada por la cámara de apelaciones no se ajusta a derecho, pues para la configuración de la figura prevista y penada en el art. 4 de la ley 24.769 basta que mediante actos u omisiones engañosas se ocasione el error del sujeto con capacidad de decisión obteniendo así beneficios fiscales con independencia de que se haya gozado o no. Indicó que se trata de la obtención de un beneficio fiscal por parte del Estado, producto de una voluntad viciada por el error en el cual hubo de incurrir previamente, como consecuencia de la actividad engañosa del sujeto activo; que la estructura objetiva del tipo se encuentra compuesta por el despliegue de una maniobra engañosa que, en este caso, y al igual que en el delito de aprovechamiento indebido de subsidios, debe provocar efectivamente un error en el agente del Estado a cargo de la toma de decisiones referidas





Causa N° 13.110 -Sala I-  
Metalúrgica Bonano S.A.  
s/recurso de casación

al otorgamiento de beneficios fiscales; y que esta figura prevé la producción de un resultado muy específico, cual es la obtención de un reconocimiento, de una certificación o de una autorización.

Agregó que el hecho punible consiste en lograr mediante ardido o engaño, por acción u omisión, los instrumentos necesarios para aprovecharse del Estado, obteniendo la liberación del pago, una disminución del monto, un retardo en la fecha de devengo o, incluso, el traspaso de fondos que saldrán del patrimonio fiscal para beneficiar al autor. No requiere para consumación, que los mencionados propósitos se alcancen, es decir que obtenidos los instrumentos aptos, ellos conduzcan al provecho indebido. No obstante, la conducta desplegada importa por sí un peligro concreto para el fisco, y merece castigo.

Concluyó que el hecho investigado debe encuadrarse en la figura del art. 4 de la ley 24.769, figura autónoma que permite la sanción de conductas como la denunciada en autos por el fisco y que, en general, abarca un ámbito del suceso inmediatamente previo al desarrollo de los delitos previstos por los arts. 1, 2 y 3 de la ley 24.769; y que la carencia de una condición objetiva de punibilidad hace que el ámbito de la prohibición de esta norma resulte más amplio que la sumatoria de los casos contenidos por los artículos mencionados, ya que representa un adelanto de punibilidad a formas comisivas más avanzadas en el iter criminis,

considerando configurada la ilicitud aún cuando el sujeto activo no haya hecho uso de la indebida documentación fraudulentamente obtenida.

Por ende entendió que la circunstancia de que el certificado haya sido utilizado no implica necesariamente descartar la aplicación del art. 4 de la ley 24.769 ya que en tales condiciones la norma se torna plenamente operativa en razón de su naturaleza autónoma.

4') Que superada la etapa prevista en el artículo 468 del Código Procesal Penal de la Nación, el Tribunal pasó a deliberar (art. 469 del C.P.P.N.). Efectuado el sorteo de ley para que los señores jueces emitan su voto, resultó el siguiente orden sucesivo de votación: doctores Juan C. Rodríguez Basavilbaso, Juan E. Fécoli y Raúl R. Madueño.

**El doctor Juan C. Rodríguez Basavilbaso dijo:**

I. Este tribunal tiene dicho que la conclusión anticipada de la investigación a tenor de las hipótesis establecidas en el art. 336 del Código Procesal Penal debe basarse en prueba inequívoca que despeje toda posibilidad de duda, en cuanto ese supuesto es incompatible con dicha medida.

En ese sentido se ha sostenido que "...el sobreseimiento definitivo exige un estado de certeza sobre la existencia de la causal en que se fundamente. Procede cuando al Tribunal no le queda duda acerca de la extinción de la pretensión penal, de la falta de responsabilidad del

  
Cámara Nacional de Casación Penal  
JORGE E. REVILLA DE ALLENDE  
SECRETARIO DE CÁMARA

Causa N° 13.110 -Sala I-  
Metalúrgica Bonano S.A.  
s/recurso de casación

imputado o de que debe ser exento de pena" (Conf. opinión de Clariá Olmedo en "Derecho Procesal Penal (Lerner Editora, Cdba. 1985, III, pag.30, citado in re "Gargiulo, María Inés s/recurso de casación", reg. N° 1638 del 30 de junio de 1997)). Además en uno de sus primeros pronunciamientos dictados in re: "Almeyra, María del Rosario s/recurso de queja" c. n°49, reg. n° 98, rta. el 10 de diciembre de 1993) esta Sala anticipó el criterio anterior y se afirmó que esa incompatibilidad con la duda es tanto más así cuando ella proviene de una incompleta investigación. Precedente en el cual se dijo que "el sobreseimiento definitivo exige un estado de certeza sobre la existencia de la causal en que se fundamenta".

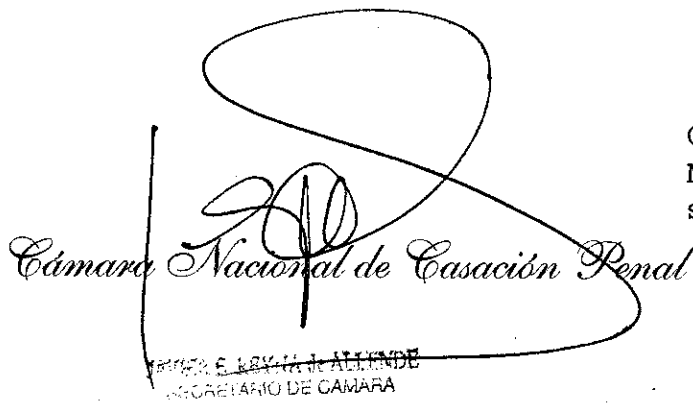
Este criterio fue mantenido por el Tribunal de manera inalterable en posteriores pronunciamientos en los cuales se dijo que cuando el fallo encubre una situación de incertidumbre, y no da razón bastante al agotamiento de la encuesta o de la ineptitud manifiesta de los medios de convicción que las partes estimen útiles y conducentes, exhibe una fundamentación sólo aparente y por ende arbitraria, que equivale a la falta de motivación que, como causal de nulidad de los autos y sentencias, prevé el ordenamiento procesal penal en sus arts. 123 y 404, inc. 2°.

Sobre la base de estas premisas debo señalar que comparto lo sostenido por el fiscal recurrente y por el señor juez que votó en minoría de la cámara a quo, en cuanto a que la conducta endilgada a los imputados que

percibieron un subsidio de \$ 57.386 en carácter de aportes no reembolsables, en el marco del Programa de Apoyo a la Reestructuración Empresarial -identificado como proyecto SCAP200 e/n en el año 2001, que fue depositado por la Secretaría de Pequeña y Mediana Empresa (SEPYME) en la cta. cte. N° 8544-3 del Banco de la Provincia de Buenos Aires engañada por la presentación por parte de la firma Metalúrgica Bonano S.A. de facturas apócrifas que daban cuenta de la realización de un curso de capacitación al personal por parte de un ingeniero, en principio no resultaría atípica, pues aún su fundado desplazamiento en dos instancias del marco de las previsiones de la ley 24.769, deja en pie su posible encuadre en las previsiones del art. 174, inc. 5, del C.P.

De tal suerte, la desincriminación resuelta en autos, sin que se agote el espectro jurídico aplicable y con fundamento en el principio de la duda (art. 3 del C.P.P.N.) en un estadio procesal que no le es propio, deviene a todas luces prematura. Máxime cuando, como correctamente señala el juez Alejandro Osvaldo Tazza, restan medidas probatorias para develar la incógnita procesal, tal el caso de la convocatoria del contador de la empresa a quien se le atribuye la supuesta confección de las facturas que acreditan el cobro de los servicios prestados por el capacitador.

Considero, entonces, que lejos está esta investigación de exhibir una argumentación que conduzca a una a conclusión inequívocamente desincriminante, ni que exista



Causa N° 13.110 -Sala I-  
Metalúrgica Bonano S.A.  
s/recurso de casación

un agotamiento de prueba.

Por el contrario, entiendo que existen todavía elementos pendientes que podrían corroborar la hipótesis de los acusadores, o descartarla, si bien de manera definitiva.

La desvinculación resuelta, sin que medie la certeza requerida por la ley procedimental vicia la motivación del fallo impugnado privándolo de una de las características fundamentales de la sana crítica racional, consistente en la obligación del juzgador de expresar las razones de su convencimiento, demostrando la relación entre las prueba y la conclusión a la que se llega.

En orden a lo hasta aquí expuesto voto por que se haga lugar al recurso de casación del fiscal, sin costas, se declare la nulidad del sobreseimiento dictado por mayoría a fs. 810/816 y, en consecuencia, se ordene la remisión de la causa a la Cámara Federal de Apelaciones de Mar del Plata para que tome razón de lo decidido y por donde corresponda se dicte un nuevo pronunciamiento con arreglo a la presente.

II. Toda vez que no corresponde sobreseer calificaciones sino hechos, lo anticipado de la resolución desinriminatoria decidida en las instancias anteriores me exime de dar tratamiento al resto de los agravios planteados por la querrela y por el fiscal hasta tanto no se haya analizado el hecho desde todos los encuadres jurídicos viables.

Los doctores Juan E. Fégoli y Raúl R.

Madueño dijeron:

Que adhieren al voto que antecede por compartir sus fundamento.

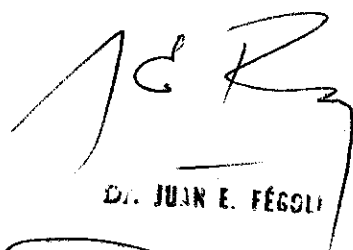
Por ello, y en mérito al acuerdo que antecede, el Tribunal **RESUELVE**:

Hacer lugar al recurso de casación del sr. Fiscal y de la querella, sin costas, y **anular** el sobreseimiento dictado por mayoría a fs. 810/816 y, en consecuencia, remitir la causa a la Cámara Federal de Apelaciones de Mar del Plata para que tome razón de lo decidido y por donde corresponda se dicte un nuevo pronunciamiento con arreglo a la presente.

Regístrese, notifíquese en la audiencia oportunamente fijada y devuélvase. Sirva la presente de atenta nota de envío.



Dr. RAUL MADUEÑO



Dr. JUAN E. FÉGOLI

Ante mí:



JAMES E. REYNA de ALLENDE  
SECRETARIO DE CAMARA