

Voces: ARDID ~ CONCURSO DE DELITOS ~ CONCURSO REAL DE DELITOS ~ DECLARACION JURADA FALSA ~ DELITO ~ DELITO TRIBUTARIO ~ ELEMENTO SUBJETIVO DEL DELITO ~ EVASION FISCAL ~ FUNDAMENTO DE LA SENTENCIA ~ ILICITO TRIBUTARIO ~ NULIDAD ~ OCULTACION MALICIOSA ~ REGIMEN PENAL TRIBUTARIO ~ SENTENCIA ~ SOBRESEIMIENTO

Tribunal: Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, sala A(CNPenalEconomico)(SalaA)

Fecha: 03/08/2004

Partes: Eurnekian, Eduardo

Publicado en: IMP2004-B, 2129

Hechos:

El Agente Fiscal y la Dirección Gral. Impositiva, en su rol de querellante, apelaron la resolución que dispuso el sobreseimiento parcial del imputado por el delito de evasión fiscal. La Cámara, por mayoría, confirmó la resolución apelada.

Sumarios:

1. Es improcedente el planteo de nulidad por falta de fundamentación de lo resuelto por el a quo en relación con el sobreseimiento del imputado, pues si bien el juez fundó la resolución apelada remitiéndose a los fundamentos de una resolución anterior de la Cámara, esa circunstancia no permite descalificar el pronunciamiento como acto procesal válido.

2. Corresponde confirmar el sobreseimiento del imputado por el delito de evasión fiscal, pues de las circunstancias fácticas del caso, surge la falta de ardid idóneo que impide encuadrar la conducta en las normas penales tributarias, sin perjuicio del eventual encuadre infraccional que administrativamente podría corresponder. (del voto del doctor Bonzón)

3. Procede el sobreseimiento del imputado en orden al delito de evasión fiscal, pues de su conducta -en el caso, falta de pago de tributos por las sumas percibidas en concepto de intereses por financiación-, no se advierte algún despliegue adicional a la simple declaración incorrecta o la mera omisión, ya que teniendo en cuenta las características de la operación comercial, el elevado monto por el que se concretó la transacción y la circunstancia que el organismo recaudación tuvo conocimiento de la misma a raíz de lo declarado por el propio contribuyente, las sumas percibidas difícilmente hayan podido mantenerse ocultas con la sola omisión del contribuyente o a través de una declaración incorrecta. (del voto del doctor Repetto)

4. El comportamiento delictivo que la ley penal tributaria describe como declaración engañosa, ocultación maliciosa o cualquier otro ardid o engaño -art. 1º, ley 24.769-, no puede entenderse incurrido por el mero incumplimiento de ciertos deberes fiscales o por la presentación de una declaración jurada incorrecta -en el caso, se confirmó el sobreseimiento del imputado que había declarado como exentas, sumas por las cuales debía tributar- sino que debe tratarse de acciones u omisiones en las cuales la maniobra utilizada se encuentra acompañada por el despliegue de un elemento adicional dirigida a ocasionar el error inevitable en el fisco. (del voto del doctor Repetto)

5. Cabe revocar el sobreseimiento parcial del imputado en orden al delito de evasión fiscal, desde que el requerimiento de elevación a juicio no invoca que se tratase de hechos independientes que debieran juzgarse según lo previsto en el art. 55 del Código Penal, en esas condiciones, el sobreseimiento dictado, es un pronunciamiento declarativo que confunde la multiplicidad de las obligaciones tributarias -en el caso, IVA e impuesto a las ganancias- con el hecho de fraude que la ley penal castiga sin distinguir cuántos ni cuáles fueron los tributos cuyo pago se evade de esa manera. (del voto en disidencia del doctor Hendler)

Texto Completo:

2ª Instancia. - Buenos Aires, agosto 3 de 2004.

Consideraron:

El doctor Bonzón:

Que vienen a conocimiento de este Tribunal las apelaciones interpuestas por el señor agente Fiscal de Primera Instancia y por la letrada apoderada de la Administración Federal de Ingresos Públicos, en su rol de querellante, contra la resolución que sobreseyó a Eduardo Eurnekian.

Que lo resuelto por el a quo se funda en que, conforme lo sentado por mi distinguido colega Dr. Repetto y por el suscripto en una resolución anterior, los hechos de evasión del impuesto a las ganancias y del impuesto al valor agregado atribuidos al imputado, no encuadran en una figura legal (conf. art. 336 inc. 3º del Código Procesal Penal de la Nación).

Que los apelantes discrepan con tal conclusión y sostienen que las distintas maniobras desplegadas por el imputado en relación a los impuestos antes mencionados son constitutivas del delito de evasión atribuido. Por su parte, el señor Fiscal General postula, además, la nulidad por falta de fundamentación de lo resuelto por el a quo.

Que, en primer lugar, la motivación de las resoluciones judiciales que la ley procesal exige no excluye que los jueces puedan remitirse a constancias de la causa por razones de brevedad. La discrepancia con respecto a la

fundamentación no puede equipararse a la falta de motivación que sería causa de nulidad. En el caso, si bien el Juez fundó la resolución apelada remitiéndose a los fundamentos de una resolución anterior de este Tribunal, esta circunstancia no permite descalificar el pronunciamiento como acto procesal válido (Cf. CSJN-Fallos 266:73; 296:363; 296:512; 296:535; 304:782; 307:1128).

Que, además, la mención efectuada por el Juez respecto a que la opinión que tuvo en cuenta al resolver fue la expuesta por el "voto mayoritario" de los jueces de esta sala A, evidentemente se refiere a la opinión mayoritaria del tribunal en el análisis de los hechos en cuestión y no a la conclusión que en definitiva, por otra mayoría, dio lugar a lo resuelto en aquella ocasión.

Que, por ende, no corresponde hacer lugar a la nulidad solicitada.

Que, en segundo término, por los mismos fundamentos que expuse en mis votos al resolver en los "Incidente de apelación del auto de procesamiento y prisión preventiva dispuesta en orden a Eduardo Eurnekian en causa 1861/2001 "Eurnekian, Eduardo s/ley 24.769" y "...de apelación de ampliación de auto de procesamiento deducido por la defensa de Eduardo Eurnekian en autos 1861/2001 (int. 1862) caratulados: "Eurnekian, Eduardo s/inf. ley 24.769", considero que la resolución apelada se encuentra ajustada a derecho. A mayor abundamiento, en esos votos sostuve: "...la posibilidad jurídica de distinguir dos ilícitos dolosos, uno delictual y otro infraccional, en base a la menor o mayor afectación al bien jurídico tutelado..." y que "la relación causa-efecto entre el fraude desplegado y el error en que incurre el fisco, debe analizarse junto a la modalidad operativa del ente recaudador y su capacidad práctica de detectar el ilícito mediante el debido control. También la idoneidad del ardid empleado debe ser graduado en gravedad y magnitud, ya que en tales graduaciones debe buscarse la diferencia entre los delitos e infracciones tributarias (conforme: Juan Carlos Bonzón Rafart, "Triple encuadramiento legal de la defraudación fiscal", publicado en la revista El Derecho tomo 158 pág. 866). En una palabra, para el análisis concreto del caso en examen debe partirse, en mi opinión, de la premisa básica de determinar si la conducta reputada ilícita, configura un "ardid o engaño", con entidad e idoneidad suficiente para eludir fácilmente o no el debido control del ente recaudador".

Que, a partir de esas pautas de análisis concluí que, por las distintas circunstancias fácticas del caso, la falta de ardid idóneo impedía encuadrar la conducta del imputado en las normas penales tributarias, sin perjuicio del eventual encuadre infraccional que administrativamente podría corresponder.

Que el señor Fiscal General de Cámara en su memorial sustitutivo del informe oral sostiene entre otros conceptos: "Por tanto al interpretar la norma, y su aplicación a los hechos imputados, no es razonable ni ajustado al texto expreso de la ley exigir la evidencia de un 'despliegue adicional a declaración mendaz', ya que el encartado presentó declaraciones juradas mendaces en el impuesto a las Ganancias, por lo que concurre en el caso la presentación de 'declaraciones engañosas' o -más genéricamente- de un 'engaño' para evadir el pago de tributos nacionales, como condición suficiente para la aplicación de la sanción que se prevé como contenido de la norma". Asimismo, al referirse al impuesto al Valor Agregado sostiene: "...la evasión puede verificarse en una 'acción' o en una 'omisión', siendo que la relación entre ambos conceptos también es disyuntiva o alternativa, al estar conectados en la redacción de la ley por la conjunción 'o'. Por tanto, tampoco en este caso es razonable exigir un elemento adicional 'activo' junto con la 'omisión' para subsumir los hechos investigados en el tipo penal del art. 2° de la ley 24.769. Así tampoco se ajusta al texto expreso de la ley pretender que se verifique un despliegue ardidoso de mayor entidad que el 'engaño' que se encuentra probado en autos, mediante la omisión de declarar ante el fisco las obligaciones tributarias a que se encontraba sujeto el encartado".

Que, con todo el respeto intelectual que me merece el Sr. Fiscal citado, considero que su opinión es parcial y errónea, al analizar solamente la ley 24.769, con omisión total de lo normado por la ley 11.683.

Dicha norma que es también derecho vigente, expresamente dispone en su art. 46, conforme redacción dada por la ley 25.795, que "El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de dos (2) hasta diez (10) veces el importe del tributo evadido."

He sostenido recientemente, que ambas figuras dolosas (el art. 1° de la ley 24.769 y 46 de la ley 11.683 t.o. 1998 y mod.) prevén como medio comisivo declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas, con la única diferencia que la figura penal sólo emplea estos términos en forma ejemplificativa, ya que agrega: "o de cualquier otro ardid o engaño", de modo similar a la redacción empleada por el art. 172 del Código Penal (Bonzón Rafart, Juan Carlos, "Defraudación Fiscal Infraccional y Delictual. Evasión Fiscal", Suplemento Especial La Ley, Derecho Económico, febrero de 2004, pág. 19).

Que, es por ello que la adecuación de una conducta como delictual o infraccional, debe surgir de un análisis profundo de la relación causal existente entre el ardid o engaño empleado por el sujeto activo y el error en que incurre el sujeto pasivo (Fisco) como consecuencia de aquel. Es decir en la "idoneidad del ardid" debe buscarse la difícil armonización de ambas figuras.

Que, el Sr. Fiscal General y la querrela, no efectuaron siquiera mínimamente tal análisis, pese a que él a quo hizo parcialmente suyos argumentos del suscripto, al decidir el sobreseimiento parcial del Sr. Eurnekian, circunstancia que en mi modesta opinión torna infundados los respectivos memoriales.

Que, por todo lo expuesto, opino que corresponde confirmar la resolución apelada en todo cuanto ha sido materia de recurso. Con costas.

El doctor Repetto:

I. Que el señor Juez a quo dispuso el sobreseimiento de Eduardo Eurnekian fundado en que, en el caso del impuesto a las ganancias y del impuesto al valor agregado, la ausencia de ardid exigido por el delito de evasión tributaria atribuido al imputado impide encuadrar los hechos investigados en una figura legal (conf. art. 336, inc. 3°, del Código Procesal Penal de la Nación). Para así decidir se remitió a los fundamentos expuestos en mi voto y a los motivos expresados por otro magistrado de esta sala A al resolver una incidencia anterior, suscitada con motivo de las apelaciones interpuestas respecto del auto de procesamiento del imputado.

II. Que los recurrentes sostienen que, con relación a los intereses percibidos por la financiación de una parte del precio de la venta accionaria efectuada, la simple declaración de esos montos como exentos de pago del impuesto a las ganancias y la omisión de inscribirse como responsable del impuesto al valor agregado y de presentar las declaraciones juradas correspondientes, constituyen una declaración mendaz y una ocultación maliciosa, respectivamente. Postulan que esas maniobras alcanzan para considerar configurado el ilícito tributario imputado ya que representan unos de los medios de comisión de ese delito.

Que en su memorial el señor Fiscal General solicita, además, se declare la nulidad de la resolución apelada por entender que la misma carece de una debida fundamentación.

III. Que, respecto al planteo de nulidad efectuado por el representante del Ministerio Público en esta instancia, adhiero a los fundamentos del voto de mi distinguido colega Dr. Bonzón y, por ende, opino que su solicitud resulta inadmisibile.

IV. Que, con relación a los agravios de los recurrentes, considero que el comportamiento delictivo que la Ley Penal Tributaria describe como declaración engañosa, ocultación maliciosa o cualquier otro ardid o engaño (art. 1° de la ley 24.769) no puede entenderse incurrido por el mero incumplimiento de ciertos deberes fiscales o por la presentación de una declaración jurada incorrecta.

En efecto, el ilícito tributario, tanto en su forma comisiva como en su modalidad omisiva, sólo contempla aquellas conductas que efectivamente repercutan en el bien jurídico protegido. No se trata de simples maniobras o mentiras tendientes a dificultar el control fiscalizador sino de acciones u omisiones en las cuales la maniobra utilizada se encuentra acompañada por el despliegue de un elemento adicional: una "mise en scène" dirigida a ocasionar el error inevitable en el fisco. En definitiva, la acción o la omisión desplegada deben contener un ardid o engaño idóneo, real, significativo y oportuno. A fin de establecerse su concurrencia corresponde, en cada caso, evaluarlo de acuerdo a las posibilidades que tiene el fisco de detectar la irregularidad y considerando la existencia del sistema auto-declarativo de tributos. La evasión debe ser consecuencia de una efectiva maniobra ardidosa o engañosa idónea concebida de tal manera que realmente pueda impedir o dificultar el debido control del ente recaudador.

V. Que, así las cosas, como mencioné en oportunidad de votar en el "Incidente de apelación del auto de procesamiento y prisión preventiva dispuesta en orden a Eduardo Eurnekian en causa 1861/2001 "Eurnekian, Eduardo s/ley 24.769" (reg. 469/03 de sala A), en el caso de la presunta falta de pago de tributos por las sumas percibidas en conceptos de intereses cobrados por la financiación acordada respecto de parte del precio de la operación de venta de acciones, no advierto en la conducta del imputado algún despliegue adicional a la simple declaración incorrecta presentada respecto del impuesto a las ganancias o a las meras omisiones incurridas respecto del impuesto al valor agregado. Teniendo en cuenta las características de la operación comercial efectuada por Eurnekian, el elevado monto por el que se concretó la transacción y la circunstancia que el organismo de recaudación tuvo conocimiento de la misma a raíz de lo declarado por el propio contribuyente, las sumas percibidas difícilmente hayan podido mantenerse ocultas con la sola omisión del contribuyente o a través de una declaración incorrecta.

Que, además, teniendo en cuenta que el organismo de recaudación tiene la facultad de proceder a determinar de oficio la materia imponible (conforme art. 16 de la ley 11.683 t.o. 1998), la omisión atribuida respecto del IVA o la declaración incorrecta respecto de Ganancias, no tienen idoneidad suficiente para ser consideradas conductas evasivas de tributos. En caso de que se considere que se trata de hechos imponibles y que el contribuyente omitió cumplir con las correspondientes obligaciones tributarias, será en el mismo ámbito administrativo donde se deberá determinar la posible infracción sustancial dolosa (art. 46, ley 11.683) o culposa (art. 45) en que hubiera incurrido el contribuyente y, en su caso, las sanciones que por la misma correspondan aplicar.

VI. Que, en conclusión, voto por la confirmación de la resolución recurrida en cuanto ha sido materia de apelación. Con costas.

El doctor Hendler:

Que lo que se atribuye a Eduardo Eurnekian es haber simulado que el producto de la venta de determinados bienes de su patrimonio hubiera dejado de pertenecerle por haber sido transmitidos a ciertos administradores

fiduciarios. El representante del ministerio público estima que ese hecho resulta constitutivo del delito que castiga el art. 1° de la Ley Penal Tributaria con una circunstancia de agravación prevista en el art. 2° de esa misma ley.

Que ese delito resulta incurrido cuando por medio de un ardid se evade el pago de tributos al fisco nacional, cosa que en el caso se afirma que habría tenido lugar en relación a los impuestos que gravan los bienes del patrimonio, las ganancias y el valor agregado.

Que la circunstancia de que en sus declaraciones al fisco el imputado hubiera omitido incluir los bienes que se sostiene simuladamente transferidos, o haya afirmado que las ganancias obtenidas estuvieran exentas por ese motivo, o haya prescindido de inscribirse como contribuyente de uno de los mencionados impuestos, son comportamientos que, en sí mismos, no alcanzan a configurar el delito ni cabe que sean evaluados fuera del contexto.

Que, por otra parte, el requerimiento de elevación a juicio no invoca que se tratase de hechos independientes que debieran juzgarse según lo previsto en el art. 55 del Código Penal.

Que, en esas condiciones, el sobreseimiento dictado, circunscripto a los impuestos sobre las ganancias y el valor agregado, es un pronunciamiento meramente declarativo que confunde la multiplicidad de las obligaciones tributarias de un contribuyente con el hecho de fraude que la ley penal castiga sin distinguir cuántos ni cuáles fueran los tributos cuyo pago se evade de esa manera. El texto legal indica claramente: "[...] el obligado que [...] evadiere total o parcialmente el pago de tributos[...]" (art. 1° ley 24.769) por lo que resulta ocioso efectuar declaraciones sobre cada una de las obligaciones incumplidas.

Que ese sobreseimiento se vuelve, en consecuencia, inoficioso y puede conducir a excluir de contexto partes del hecho por el que se propicia elevar causa a juicio. Se lo debe revocar. Sin costas.

Por lo que, por mayoría, se resuelve: Confirmar la resolución apelada. Con costas. - Juan C. Bonzón. - Nicanor P. Repetto. - Edmundo S. Hendler.