

*Poder Judicial de la Nación*  
*Año del Bicentenario*

N° 294 /10-P/Int.. Rosario, 30 de noviembre de 2010.-

Visto en Acuerdo de la Sala "B", el expediente N° 3 461-P, caratulado: "PEDRANA, María Cristina (SULFAQUIM S.R.L.) s/ Inf. Ley 24.769" (Expte. N° 491/07 del Juzgado Federal N° 4, Secretaría N° 1 de la ciudad de Rosario).

Vienen los autos a conocimiento de este Tribunal en virtud del recurso de apelación deducido por el Fiscal Federal Subrogante N° 3 Dr. Mario J. Gambacorta (fs. 158/160 vta.) contra la resolución N° 126/2010 en cuanto rechazó el planteo formulado por el apelante respecto de resolver la situación procesal de María Cristina Pedrana en relación al IVA por los meses de febrero, abril y agosto de 2005 –los cuales le fueron imputados a la nombrada al momento de recibirle declaración indagatoria- (fs. 156 y vta.).

Concedido dicho recurso (fs. 161), los autos se elevaron a la Alzada (fs. 166). Recibidos en esta Sala "B" (fs. 167), el Fiscal General mantuvo el recurso oportunamente incoado en baja instancia (fs. 168). Designada audiencia oral para informar conforme lo establece el Art. 454 del CPPN –Ley 26.374- (fs. 171), ésta se celebró, quedando la causa en estado de ser resuelta (fs. 173).

El Dr. Bello dijo:

1º) Al apelar el recurrente sostuvo que, si bien asiste razón al juez de primera instancia en cuanto considera que –con independencia de las liquidaciones mensuales que deben practicarse por ejemplo en el Impuesto al Valor Agregado- la ley 24.769 ha seleccionado el criterio de la anualidad impositiva para tipificar el delito de evasión tributaria, no comparte lo sostenido por el magistrado en cuanto a que no resulta necesario tratar de modo particular la situación de la imputada en relación a cada uno de los períodos mensuales que integran el ejercicio fiscal 2005, sobre todo en un supuesto como el de autos en el que el juez, al momento de recepcionar declaración indagatoria a la imputada sí hizo –en la intimación que de los hechos efectuara en tal acto- especial referencia a cada uno de los meses que integraban el delito de evasión del Impuesto al Valor Agregado correspondiente al ejercicio fiscal 2005 (enero a setiembre de ese año), en tanto que al momento de resolver la situación procesal

nada dijo respecto de los meses de febrero, abril y agosto de 2005.

Expresó que lo resuelto por el juez de primera instancia causa un agravio irreparable a esa Fiscalía por cuanto, no habiéndose resuelto la situación de la imputada respecto de los meses de febrero, abril y agosto de 2005, se podría llegar al absurdo de que si dichos meses fueran incluidos en un requerimiento de elevación a juicio, que la defensa plantee luego una violación al principio de congruencia y solicitar –sobre la base de ausencia de procesamiento respecto de esos meses- que se deduzca del monto total evadido la suma presuntamente evadida los meses de referencia y así lograr que la suma evadida durante el ejercicio fiscal no alcance la condición objetiva de punibilidad.

Por ello solicitó que se resuelva la situación procesal de Pedrana respecto de los meses de febrero, abril y agosto de 2005 por los cuales también fuera indagada, y, eventualmente que se los incluya en los hechos por los cuales el juez de primera instancia ya dictara auto de procesamiento a la nombrada.

En la audiencia oral celebrada ante la Alzada, el recurrente consideró que el juez de primera instancia de manera errónea, arbitraria y *contra legem* dispuso no resolver la situación procesal de María Cristina Pedrana respecto de los períodos fiscales en relación al IVA de los meses de febrero, abril y agosto del año 2005, no obstante haber sido objetos de la denuncia, del requerimiento fiscal y de la indagatoria recepcionada a la nombrada.

Señaló, asimismo, que el juez fue contradictorio por cuanto consideró que no era necesario expedirse sobre estos meses, dado que entendió que, al tratarse el delito de evasión de un delito continuado *sui generis*, bastaba analizar dicha conducta durante los períodos fiscales anuales, y, por lo tanto, que no era menester tratar las liquidaciones mensuales.

Afirmó, asimismo, que el magistrado de primera instancia citó erróneamente el precedente “Glikstein” de este Tribunal, el que dice que no resulta aplicable a la presente causa, por cuanto allí el tema a resolver era determinar cuándo se había consumado el hecho de evasión para dilucidar cuándo había comenzado a correr el curso de la prescripción

*Poder Judicial de la Nación*  
*Año del Bicentenario*

de la acción penal.

Y que, en cambio, en el caso, se busca determinar cuáles son concretamente los elementos descriptivos y normativos del tipo penal en cuestión a los fines de su configuración, concretamente qué debe entenderse dentro de ese concepto de ejercicio anual fiscal.

Argumentó que el juez incurrió en una arbitrariedad manifiesta porque concluyó que la situación procesal de Pedrana en relación al ejercicio anual 2005 ya lo había resuelto por un auto anterior (N° 675/2009) por el que dispuso el procesamiento de la nombrada por ese ejercicio anual 2005, siendo el monto evadido de \$ 157.774,74. Destacó que el juez en ese resolutorio expresó que para llegar a esa suma tomó de enero a setiembre de 2005 pero que no contabilizó los meses de febrero, abril y agosto de ese año. Alegó, asimismo, que para llegar a ese monto, de acuerdo a la determinación de oficio de la AFIP que sirvió de sustrato para realizar la denuncia, sólo se llega contabilizando estos meses.

Ello así, a su entender, la imputada no estaría procesada conforme a derecho.

Peticionó, por ello, en primer término, la nulidad del auto apelado, y, en subsidio, que se mantenga el procesamiento por la figura penal encuadrada incluyendo los meses de febrero, abril y agosto de 2005.

El defensor de la imputada, al exponer en la audiencia, manifestó que adhería a lo manifestado por el representante del Ministerio Público Fiscal en cuanto a la anulación del auto en recurso, en razón de que los montos aludidos en el decisorio no alcanzan –a su criterio- la condición objetiva de punibilidad.

2º) Analizadas las constancias de autos y los agravios expuestos concluyo, por los argumentos que a continuación se detallan, que el delito por el que se procesó a la encartada María Cristina Pedrana, en lo que aquí interesa, consistente en la evasión de \$ 157.774,74 en concepto de Impuesto al Valor Agregado correspondiente al ejercicio fiscal 2005 (art. 1º de la Ley 24.769), debe entenderse como una suerte de *delito continuado anual sui generis* (al decir de la doctrina y jurisprudencia que se citará), por lo que no corresponde expedirse, sea procesando o disponiendo la falta de responsabilidad de la contribuyente, con relación a

cada uno de los meses calendarios comprensivos del ejercicio anual en que se habría evadido el impuesto.

En efecto, con el dictado de la Ley 24.769 se puso fin a los debates ocurridos durante la vigencia de la anterior Ley 23.771 en torno a diversas cuestiones como -entre otros puntos- el momento de consumación del delito de evasión.

Ello así, en función de lo previsto por el nuevo texto legal en su art. 1º, al establecer que el delito de evasión se consagra *“por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratara de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año”*.

A partir de tal expresa disposición, doctrina y jurisprudencia han concluido que el momento consumativo del delito de evasión es aquel en el cual se presentó la declaración jurada (denunciada como ‘inexacta o engañosa’) correspondiente al último mes de cada ejercicio anual o, en su defecto, cuando se produjo el vencimiento del plazo para su presentación y el contribuyente omitió hacerlo (ante la denuncia de que éste habría pretendido ‘engañar’ al Fisco en cuanto a que no había realizado operaciones para declarar, cuando sí las había efectuado).

Así ha sido entendido por distintos tribunales del país, que lo expresaron en reiterados pronunciamientos, entre los que destaco por compartir (el resaltado me pertenece):

*“...Deberá determinarse si, como lo entiende el impugnante, la conducta de su defendido debe entenderse como constitutiva de delito continuado. El Tribunal no ha de coincidir con esa postulación de la defensa con la amplitud o extensión que ella pretende. Y ello porque si se repasan los elementos que conforman esa característica delictual: pluralidad de hechos, interdependencia de éstos, único propósito delictual, atentado al mismo bien jurídico y tipo de realización gradual (confr. Héctor B. Villegas, “Régimen penal tributario argentino”, Ed. Depalma, Bs. As., 1993, pag. 180), surge sin hesitación alguna que **sólo pueden considerarse como hipótesis de continuidad delictiva las acciones que pertenecen a un mismo ejercicio fiscal, mas no las que van más allá de él. Así se considera, porque cada vez que se inicia uno nuevo la acción antijurídica viene a renovarse (ver en ese sentido, aunque***

## *Poder Judicial de la Nación*

### *Año del Bicentenario*

el caso no tenga que ver con los delitos tributarios, causa N° 5215, reg. N° 6638, “Palavecino, Raúl Ricardo s/rec. casación”, rta. el 16 de abril de 2004). En igual sentido se expide el autor arriba citado: “La misma descripción del tipo penal efectuada por el art. 2° de la ley 23.771, al requerir que se supere un importe mínimo **‘en un ejercicio o período fiscal’**, nos de la pauta de la existencia de un lapso durante el cual se acumulan los resultados de acciones cometidas en diversos momentos, pero unidas por configurarse los recaudos del delito **continuado**” (confr., op. cit, pág. 186) ...Apreciada tanto la presencia de ardid idóneo como de delito continuado sólo en lo que hace a cada ejercicio fiscal, resta definir.... Esta **concepción tributaria -de no haberse recogido la figura del delito continuado, con el límite de que alcanza sólo a las maniobras de cada período o ejercicio-** parece coincidir...” (Cámara Nacional de Casación Penal, Sala I, 22/03/2006, causa N° 6618, caratulada: “Müller, Carlos Eusebio s/recurso de casación”).

Y además: “Innumerables problemas de difícil solución, acarrea la disposición legal que establece un monto determinado evadido por cada ejercicio anual, cuando se la relaciona con un tributo de liquidación mensual. ...Desde el punto de vista tributario, puede sostenerse que la obligación de liquidar e ingresar el tributo mensualmente (conforme art. 27 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado - t.o. 1997 por dec. 280/97 y modificatorias), importa un complemento necesario de los hechos imponibles generadores de la obligación tributaria definidos en el art. 5° del texto citado. La presentación de la declaración jurada a que se refiere el mencionado art. 27, acarrea efectos jurídicos tributarios, administrativos y penales. Es decir, que por ministerio legal, se reúnen todos los hechos imponibles realizados durante un mes y se imputan a un período que es mensual. Todo obligado a liquidar e ingresar el impuesto al valor agregado mensualmente, de no hacerlo o de hacerlo en forma irregular, se hace responsable tributaria y eventualmente penalmente desde el momento en que no presentó o que presentó en forma irregular la declaración jurada y no ingresó o ingresó irregularmente el tributo referido. Todo incumplimiento o irregularidad mensual configura entonces un hecho independiente, que acarrea eventuales responsabilidades tributarias, administrativas y penales. Es decir, que podrían cometerse hasta 12

(doce) ilícitos tributarios en el lapso de un ejercicio anual, dependiendo del monto evadido en cada mes que se encuadre tal conducta como infracción reprimida por la ley 11.683, o delito conforme a la ley 24.769. Pero por expresa disposición legal, tales infracciones **no concurren materialmente sino que se consideran un hecho único**, de forma análoga a la descripta para los hechos imposables del art. 5° de la Ley de Impuesto al Valor Agregado en relación a su liquidación e ingreso mensual (art. 27 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado). **Esta unidad delictiva expresada por el art. 1° de la ley 24.769 en los siguientes términos: "...y por cada ejercicio anual..."**, configura una especie de delito continuado anual *sui generis*, por tratarse de hechos independientes, pero estrechamente vinculados entre sí como parte de un plan preconcebido por el evasor. Por lo expuesto, considero que más allá que se puedan cometer hasta 12 (doce) infracciones tributarias relacionadas con el impuesto al valor agregado en un período anual, lo importante para determinar el monto previsto como condición objetiva del tipo penal, es la suma de montos mensuales evadidos que debe realizarse al final del período. Si suma como en el caso presente más de pesos cien mil (\$ 100.000), configuraría un delito; en caso contrario infracción. Para el caso en análisis **tal determinación debe realizarse al cierre del ejercicio fiscal (Junio de 2003)**, fecha ésta que también determina la ley aplicable al caso concreto" (Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala "A", 24/06/2005, en autos "Estancias Vidania S.A.").

Asimismo, esta Sala "B" se expidió tangencialmente respecto de esta cuestión, en casos donde se analizó el momento consumativo del delito de evasión de IVA para decidir sobre la prescripción de la acción penal (v. Acuerdos Penales n° 113/06 (en expte. n° 938-P, "DALLARMELENA, Eduardo Héctor s/ Inf. Ley 24.769 – Art. 1°), n° 40/07 (expte. n° 1375-P, "MEDINA, Ramón Alberto s/ Ley 24.769 –causa "Telesan" -Voto de la mayoría-); n° 126/07 (expte. n° 1354-P, "BAUZA, Silvia Ester s/ Inf. Art. 1° Ley 24.769") y n° 207 /07 (expte. n° 1312-P, "ALEGRE, Felipe y ot. s/ Ley 24.769").

Por su parte, la doctrina ha señalado que *"...resulta aplicable la teoría de delito continuado dentro del lapso temporal dado por la norma. Así, vgr., **habría delito continuado en un tributo con***

## *Poder Judicial de la Nación*

### *Año del Bicentenario*

**vencimientos mensuales dentro de cada uno de los ejercicios anuales. ... el delito tributario se encuentra sancionado con una sola pena por el ejercicio anual y no por la repetición de las conductas en forma mensual...** (L)a teoría del delito continuado exige la existencia de una 'unidad de conducta' compuesta por una 'pluralidad de hechos' que independientemente, cada uno de ellos, puedan ser considerados delitos. De ser de otra manera, que cada uno de esos hechos no fueran típicos, no resultaría necesario recurrir a esta teoría". (Cappannari, Juan J., "En el camino de la madurez del sistema penal tributario. Un fallo ejemplar", J.A. 2006-IV-312-SJA; 22/11/2006).

3º) En función del razonamiento precedente, se advierte que –efectivamente, como señala el apelante– en la imputación formulada en la indagatoria de María Cristina Pedrana (fs. 41/42) se incluyeron los meses comprendidos entre enero y septiembre del año 2005 como constitutivos del accionar evasivo que le fue atribuido, por un monto total de \$ 157.774,74.

No obstante, a pesar de la mayor amplitud con que inicialmente se imputaron los hechos a Pedrana, los mismos fueron delimitados con mejor precisión en el auto de procesamiento dictado (fs. 137/139), y de conformidad con las constancias documentales acompañadas al informe producido por la AFIP-DGI a fs. 150 (que se encuentra reservada en Secretaría), en cuanto a que las conductas ilícitas tenidas en cuenta para considerar la evasión del ejercicio fiscal 2005 fueron las ocurridas en los meses de enero, marzo, mayo, junio, julio y septiembre de ese año.

Asimismo, ha quedado claro que las conductas evasivas cometidas por la contribuyente en los meses mencionados arrojan como resultado total anual el importe aludido; es decir que la evasión de \$ 157.774,74. correspondiente al ejercicio fiscal 2005 responde a la suma de lo evadido en los meses de enero, marzo, mayo, junio, julio y septiembre de ese año.

De todos modos, siendo que el delito de evasión por el que se procesó a la encartada (art. 1º de la ley 24.769) se encuentra sancionado únicamente por el ejercicio anual y no por la repetición de las conductas mensuales que lo integran, no corresponde pronunciarse

separadamente por cada uno de estos períodos ya que, como se dijo en palabras de la jurisprudencia citada, se trata de una suerte de **delito continuado anual**, por lo que las conductas ilícitas mensuales no concurren realmente entre sí sino como parte de un **hecho único**, que constituirá delito en la medida en que la suma de los montos evadidos en cada uno alcance el importe previsto por la ley.

Por tanto, interpreto que no ha existido por parte del magistrado instructor omisión alguna, no habiéndose vulnerado el principio de congruencia que señala el recurrente por cuanto los mismos hechos intimados en la indagatoria son los que refiere el procesamiento dictado, aunque considerados en forma diferente a la pretendida por la acusadora.

4º) Como consecuencia de todo lo expuesto, no advirtiéndose que la afectación que señala la recurrente se presente en el caso de autos, y considerando acertados los fundamentos expuestos por el juez a quo en el Auto n° 126/10 impugnado (fs. 156), entiendo corresponde confirmar el decisorio recurrido, en cuanto rechazó el planteo formulado por el fiscal respecto de resolver la situación procesal de María Cristina Pedrana en relación a los hechos de evasión del Impuesto al Valor Agregado por los meses de febrero, abril y agosto de 2005. Así voto.

La Dra. Vidal adhirió a los fundamentos y conclusiones del voto del Dr. Bello.

Atento al resultado del Acuerdo que antecede,

**S E R E S U E L V E:**

Confirmar la resolución N° 126/2010 del 10/03/2010 obrante a fs. 156 y vta. en lo que ha sido materia de recurso. Insértese, hágase saber y oportunamente devuélvanse los autos al Juzgado de origen. No participa del Acuerdo el Dr. Toledo por encontrarse en uso de licencia. (Expte. N°3461-P).

Firmado: Elida Isabel Vidal - Edgardo Bello, Jueces de Cámara. Ante mí, María Verónica Villatte, Secretaria de Cámara.