



Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FPA 12012962/2012/3/CFC1

REGISTRO N° 2411/15.4

//la ciudad de Buenos Aires, a los 22 (veintidos) días del mes de diciembre de dos mil quince, se reúne la Sala IV de la Cámara Federal de Casación Penal, integrada por el doctor Mariano Hernán Borinsky como Presidente y los doctores Juan Carlos Gemignani Y Gustavo M. Hornos como Vocales, asistidos por el secretario actuante, a los efectos de resolver el recurso de casación interpuesto a fs. 348/355 de la presente causa N° 12012962/2012/3/CFC1 del registro de esta Sala, caratulada: **"SZCZECH, Néstor Iván y otros s/ recurso de casación"**, de la que **RESULTA:**

I. Que la Cámara Federal de Apelaciones de Paraná, con fecha 12 de septiembre de 2014, resolvió, en lo ahora pertinente: Rechazar el recurso de apelación interpuesto por la querrela a fs. 263/272 vta., y confirmar la resolución obrante a fs. 240/251 vta. en cuanto sobresee a Néstor Iván Szczech, Oscar Aníbal Weller y Humberto Montagnese por presunta infracción al artículo 1 de la ley 24.769, modificado por el artículo 1 de la ley 26.735 (art. 455 del C.P.P.N.) (cfr. fs. 341/346).

II. Que contra esa decisión, los doctores Diana María Nuñez y María Florencia Sieber, apoderadas de la AFIP, interpusieron el recurso de casación, el que fue concedido a fs. 358/366. y mantenido en esta instancia a fs. 377.

III. Que los recurrentes impugnaron la resolución dictada, por considerar que en el caso se inobservó lo dispuesto por el artículo 11 de la ley 24.769, al considerarse que la conducta imputada no configuraba el delito de simulación dolosa de pagos, allí previsto, sino el de evasión tributaria, descripto por el artículo 1 de dicha ley, en cuya virtud fueron sobreseídos los encausados debido a que la suma en cuestión no superaba el monto dispuesto por la nueva ley 26.735.

Sostuvieron que el encuadramiento legal del

hecho en la primera de las disposiciones citadas, se verifica en el caso toda vez que se imputa al contribuyente haberse valido de un saldo de libre disponibilidad "ficticio", fundado en certificados de retención "mellizos", para cancelar obligaciones con el Fisco mediante la figura de la compensación.

Recordaron que esa fue la calificación por la cual el juez a cargo de la instrucción del presente proceso dictó el procesamiento, pero que al ser apelado por la defensa de uno de los imputados, el 27 de septiembre de 2013, la Cámara Federal de Apelaciones resolvió que si bien mediante dicha maniobra se generó un perjuicio al Estado, el contribuyente no simuló un pago, sino que, simulando la retención hecha por otros agentes, generó un saldo a su favor ficticio que utilizó para cancelar otras obligaciones, de lo que se deriva que su conducta no encuadra en la figura en estudio.

Que fue como consecuencia de dicha decisión que el juez federal resolvió dictar el sobreseimiento, señalando su distinta opinión sobre el punto, remarcando que los imputados pergeñaron diversas operaciones falsas, que generaron un saldo de libre disponibilidad con el único objetivo de no pagar al fisco -con dinero real- para posteriormente aplicarlos a la deuda impositiva que el contribuyente tenía por el período octubre de 2009, por la suma de \$ 340.602,56.

Destacaron la querrela que el concepto de "pago" al que se refiere la norma que se considera inobservada debe analizarse en sentido amplio, abarcando cualquier modo de extinción de las obligaciones; y que la "compensación" de una obligación utilizando un falso saldo a favor del contribuyente tiene el mismo disvalor que el resto de los supuestos de la simulación de la extinción de obligaciones, por lo que no se justifica la diferenciación realizada.

Agregaron que en el fallo "Simonassi" dictado



Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FPA 12012962/2012/3/CFC1

por la Sala B de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, y citado por el *a quo* en sustento de su postura, se trató de hechos distintos, que consistieron en la utilización de facturas apócrifas a efectos de disminuir la base imponible en el Impuesto al Valor Agregado, y fue en ese sentido que se consideró que en estos casos el cómputo indebido del crédito fiscal generado por las facturas que serían apócrifas está vinculado con el cálculo de la base imponible de IVA, y no con la etapa posterior relacionada con el pago del impuesto mencionado.

Que, entonces, destacó la querrela, la Cámara Federal de Paraná confundió la utilización de facturas apócrifas para disminuir la base imponible del IVA, con la simulación de un saldo de libre disponibilidad a favor del contribuyente a efectos de cancelar una obligación derivada de un impuesto cuyo monto se encuentra correctamente declarado. Y que en tal sentido, recordó, en este caso el contribuyente determinó correctamente la materia imponible para el período octubre 2009, declarando que adeudaba al Fisco en concepto de capital por IVA la suma de \$ 340.602,50, lo cual no fue impugnado por el Fisco. Resultando que la conducta imputada fue posterior: en el momento de la liquidación de dicho impuesto, etapa en la cual incrementó las retenciones que finalmente pudo comprobarse que nunca se habían practicado, por lo que nos encontramos ante una conducta maliciosa tendiente a inducir a error al Fisco, no sobre la determinación del tributo, sino sobre el efectivo cumplimiento de la obligación tributaria.

Recordó la parte recurrente que ello es así porque del impuesto ya determinado es que se sigue la secuencia lógica con la liquidación, que implica descontar del mismo los importes considerados por la ley como pagos a cuenta, como anticipos, retenciones y percepciones; dado que así se determina el saldo final que puede resultar en favor del fisco o del contribuyente y que si la impugnación está dirigida a

la liquidación impositiva puede haber simulación dolosa de pagos, pero no evasión fiscal.

Se agravió la querrela de que en la resolución impugnada los señores jueces de la Cámara *a quo* consideraron zanjada la cuestión acerca de la no configuración en el caso del delito de simulación dolosa de pago, dado que ello fue lo que se trató en la anterior resolución dictada por ese mismo tribunal al resolver el recurso de apelación interpuesto por la defensa respecto del procesamiento dispuesto en orden a ese delito; pero sin tratar los argumentos que esa parte expuso en pos del encuadre legal del hecho en aquélla figura típica.

En base a lo expuesto solicitó la querrela que se haga lugar al recurso de casación interpuesto, y que se revoque la resolución impugnada, ordenándose el procesamiento de los encausados a la luz de lo dispuesto por el artículo 11 de la ley 24.769. Y que se tenga presente la reserva del caso federal realizada.

IV. Que en la oportunidad prevista en los arts. 465, cuarto párrafo y 466 del C.P.P.N., la parte querellante reiteró, en lo sustancial, los argumentos en los que se sustentó la impugnación interpuesta (cfr. fs. 379/382).

V. Que en la oportunidad prevista en los arts. 465, último párrafo, y 468 del C.P.P.N., las partes presentaron breves notas (cfr. fs. 388/393 vta., 395/397 vta. y 398), y quedaron las actuaciones en estado de ser resueltas. Efectuado el sorteo de ley para que los señores jueces emitan su voto, resultó el siguiente orden sucesivo de votación: doctores Gustavo M. Hornos, Mariano Hernán Borinsky y Juan Carlos Gemignani.

El señor juez Gustavo M. Hornos dijo:

I. El recurso es formalmente admisible en tanto se dirige contra una sentencia de las enumeradas en el art. 457 del C.P.P.N. (cfr. los efectos del sobreseimiento dispuestos en el artículo 335 del



Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FPA 12012962/2012/3/CFC1

C.P.P.N.) y ha sido interpuesto por quien se encuentra legitimado para hacerlo (art. 459 del C.P.P.N.), con fundada invocación de la disposición que consideró erróneamente aplicada (art. 463).

Corresponde recordar que, tal como lo sostuve en el precedente "Eraso" citado (causa nro. 8264: "Eraso, Raúl Alfredo y otro s/ recurso de casación", Reg. Nro. 12.744, rta. el 4 de diciembre de 2009), al que habré de remitirme ahora en honor a la brevedad, se encuentra fuera de discusión que el Ministerio Público Fiscal es el órgano estatal específico de persecución penal pública.

Pero no puede olvidarse que diversas leyes particulares legitiman a otros organismos estatales diferentes, para intervenir como querellante en el proceso penal, con sus mismas facultades, deberes y responsabilidad -sin desplazar a la fiscalía-. Y esto es lo que ocurre, por ejemplo, en el caso del artículo 23 de la ley 24.769, en cuanto le acuerda dicha facultad al organismo recaudador, al prever que "...podrá asumir, en el proceso penal, la función del querellante particular a través de funcionarios designados para que asuman su representación".

Lo sustancial es que esta regla adquiere sentido ni bien se recuerda que, como se dijo, en los llamados "delitos de acción pública" se denomina querellante, en principio, a la persona, de Derecho público o privado, portador del bien jurídico afectado o puesto en peligro por el hecho punible concreto que es objeto del procedimiento, esto es, sintéticamente, al *ofendido* por ese hecho punible, en lenguaje común para el derecho procesal penal (cfr. el artículo 82 del C.P.P.N.).

En aquellos supuestos, la intervención de estos organismos del Estado como parte querellante en el proceso penal encuentra específico fundamento en el tipo de bienes jurídicos afectados por el delito de que se trata, por lo que parece legítimo que, lejos de actuar como órgano jurisdiccional, se constituya en

parte del proceso (cfr. el fallo "Gostanián Armando s/ recurso extraordinario" (G.1471.XL, rta. el 30/5/06).

En efecto, en el caso de los delitos en cuestión, y por los que habrían sido sobreseídos los nombrados, la ley faculta al Estado a constituirse en parte del proceso como querellante, en tanto resulta el particular ofendido por la conducta delictiva imputada. Lo cual, a la luz del principio de la división de poderes, no presenta ningún riesgo de que se confundan el ente ejecutivo con el órgano independiente que, en virtud de lo dispuesto por el artículo 120 de la C.N., tiene a su cargo la función de promover la justicia en defensa de la legalidad, de los intereses generales de la sociedad, en coordinación con las demás autoridades de la República; en tanto, obviamente, el alcance de esta normativa, junto con el artículo 5 de la C.N., debe completarse, armoniosamente, con el derecho a impulsar el proceso que le otorga a la querrela el artículo 82 del C.P.P.N. al disponer que "toda persona con capacidad civil particularmente ofendida por un delito de acción pública tendrá derecho a constituirse en parte querellante y como tal impulsar el proceso, proporcionar elementos de convicción, argumentar sobre ellos y recurrir con los alcances que en este Código se establezcan".

Es decir, que si bien puede sostenerse, en principio, que estos organismos estatales con legitimación para querellar representan al Estado, al igual que el Ministerio Público Fiscal, de ello no se deriva necesariamente una identidad absoluta de intereses y funciones entre los mismos que permita concluir que en estos casos se "duplique" o, mejor dicho, se "superponga" la intervención estatal en idéntico sentido, constituyendo el "exceso" pretendido, violatorio del principio de razonabilidad de los actos de gobierno (art. 28 de la C.N.).

Y es en este aspecto que considero aplicable a supuestos como el planteado en autos, la doctrina



Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FPA 12012962/2012/3/CFC1

elaborada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente "Gostanián", ya citado, en cuanto a que "...con base en el principio de separación de poderes, no hay ningún riesgo de que se confundan el ente ejecutivo y aquel que tiene la titularidad... de la acción pública...". Ello, sin perjuicio de que el Estado debe a sus habitantes un accionar fundadamente ordenado y debidamente coordinado de sus diferentes estamentos y representantes.

Si la inconsecuencia no debe presumirse en el legislador (CS: Fallos: 296:372; 307:223; 310:195; y 315:293) la tesis propuesta por la defensa resulta difícil de conciliar con lo dispuesto en el artículo 23 de la ley penal tributaria, antes citado, en cuanto autoriza al organismo recaudador para asumir en el proceso penal la función de querellante particular a través de funcionarios designados para que asuman su representación, salvo que se acepte (como con toda lógica lo resalta D'Albora) que su presencia en tal carácter en el momento del artículo 393 del C.P.P.N., "concretará la ridícula intervención de un postulante que jamás encontrará audiencia, para el más importante de sus requerimientos: la solicitud de pena" (cfr. Código Procesal Penal de la Nación", Quinta Edición, Ed. Lexis Nexis Abeledo -Perrot, Bs. As. 9/3/96). Y que, en relación a este caso, jamás podrá recurrir un sobreseimiento de acuerdo a la facultad que el propio artículo 337, segundo párrafo, del C.P.P.N. expresamente le acuerda, para recurrir el sobreseimiento.

En el precedente "Eraso" sostuve también que "en tal sentido considero plenamente aplicables al caso de autos las consideraciones que ya tuviera oportunidad de efectuar en ocasión de fundar mi disidencia en la causa "SANTILLÁN, Francisco Agustín" -Reg. 585.4- (por la que había sostenido que -culminada la recepción de las pruebas, en el alegato final de la audiencia del debate oral y público- el

querellante particular podía apartarse de la postura del Fiscal, mediante un pedido de condena que cumpla con los presupuestos formales y substanciales que le son propios asegurando el debido contradictorio; criterio que luego fuera confirmado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, *in re*: "SANTILLÁN, Francisco Agustín s/recurso de casación", rta. el 13/08/98, Fallos: 321:2021), en cuanto advierto imposible sostener, en la sistemática adoptada por el legislador nacional, que la participación del querellante en la discusión final es inocua, como en definitiva se concluye en este caso". Y que "En efecto, si hasta entonces se admitió su presencia (cfr. Arts. 354, 374, 389 y en especial 393, *id.*), se deben registrar en el acta sus "instancias y conclusiones" (art. 394, inciso 5, del C.P.P.N.), y no se retacea expresamente su derecho de postulación -ya que puede solicitar condena aunque no lo haga el Ministerio Público Fiscal, lo que no se depara al actor civil (art. 393, párrafo segundo *id.*)- no resulta razonable admitir que el tribunal no se encuentre legítimamente requerido, o que, como se sostiene en la ponencia anterior, el querellante haya perdido la legitimación activa para propiciar la imposición de una pena, y, consecuentemente, para recurrir por la vía casatoria la sentencia absolutoria dictada por el "a quo".".

Que "El Código Procesal Penal de la Nación es claro en cuanto regula un sistema por el cual el querellante en los delitos de persecución penal oficial se desempeña como acusador, el lado de la fiscalía, pero con cierto grado de autonomía. Durante el juicio público reina el principio de igualdad de posibilidades para todos los intervinientes (cfr. Fallo 268: 266), razón por la cual el papel del querellante puede ser equiparado a aquél que cumple el fiscal y sus facultades son idénticas, incluso en lo relativo a los recursos contra las resoluciones jurisdiccionales: en relación al caso, en lo que respecta al recurso de



Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FPA 12012962/2012/3/CFC1

casación, salvo el caso especial del recurso a favor del imputado”.

En lo que al presente caso respecta, como se adelantó, el artículo 337, segundo párrafo, del C.P.P.N., expresamente establece que el sobreseimiento “Será apelable...por el ministerio fiscal, y la parte querellante, sin efecto suspensivo”. De esta manera se le brinda la oportunidad de que un órgano superior realice un segundo análisis de su reclamo, para así garantizar el control de la resolución que lo agravia y perjudica.

Dicha sistemática legal se modificaría sustancialmente si se crease para estos casos, por vía jurisprudencial, un sistema diferente por el que se conciba al organismo recaudador que, en los términos legales aludidos, actúe como querellante, más como un auxiliar del órgano estatal de la persecución penal, que como un litigante autónomo. Es decir, como querellante adhesivo (cuya labor implica, sustancialmente, dependencia del ministerio público fiscal en los actos fundamentales -acusar, recurrir la sentencia-), tal como sí lo preveía, a diferencia del Código Procesal Penal de la Nación, el proyecto de 1986.

Considero entonces que la parte querellante, en el caso: los representantes de la Administración Federal de Ingresos Públicos, tiene legitimación activa autónoma para recurrir el sobreseimiento del encausado.

II. Ahora bien, en el caso de autos, la cuestión a resolver se centra en determinar si la conducta que se imputa a los encausados de aplicar certificados de retención falsos a la deuda impositiva que en relación al Impuesto al Valor Agregado el contribuyente tenía por el período octubre de 2009, por la suma de \$ 340.602,56, constituye el delito de simulación dolosa de pagos contenida en el artículo 11 de la ley 24.769.

Cabe recordar que, según se denuncia, el

contribuyente presentó el día 21 de marzo de 2011, mediante transferencia electrónica de datos, la DDJJ original de IVA febrero 2011, con saldo \$ 0.0; y que, el 8 de abril de 2011, presentó la declaración jurada rectificativa del mismo impuesto y período, declarando un saldo a su favor de 343.122,77 -saldo libre de disponibilidad-, presentando tres certificados de retención del agente NUCLEOELECTRICA S.A.

Asimismo, el contribuyente habría presentado el 19 de agosto de 2010 DDJJ original de IVA julio 2010, con saldo \$ 8.34; y en fecha 3 de mayo de 2011 presentó la declaración jurada rectificativa del mismo impuesto y período, con saldo a su favor de \$ 128.015,73 -saldo de libre disponibilidad-, presentando dos certificados de retención del agente JOSÉ CASTELLONE S.A.

Que tales presentaciones determinaron un saldo a favor del contribuyente de libre disponibilidad que fue utilizado para compensar la deuda fiscal que aquél mantenía en el IVA por el período 10/2009, habiéndose presentado los pedidos de compensación inmediatamente después de presentar las DDJJ rectificativas.

Que se comprobó que los respectivos certificados de retención utilizados para el pago de la referida deuda fiscal, no guardaban relación con la firma involucrada, por lo que habían sido utilizados falsamente por el contribuyente a dicho fin.

Es decir que, resalta la querrela en el recurso de casación interpuesto, los imputados generaron diversas operaciones falsas, generando un saldo de libre disponibilidad con el objetivo de no pagar al Fisco -con dinero real-, para posteriormente aplicarlos (pagar por compensación) a la deuda impositiva que el contribuyente tenía por el período octubre de 2009, por la suma de \$ 340.602,56.

Ahora bien, el artículo 11 de la ley 24.769 reprime con prisión de dos a seis años a quien: "... mediante registraciones o comprobantes falsos o



Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FPA 12012962/2012/3/CFC1

cualquier otro ardid o engaño, simulare el pago total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacional..., o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, sean obligaciones propias o de terceros.”.

Resulta necesario señalar que para la comisión del delito de evasión, tributaria o previsional, se realizan maniobras fraudulentas frente al fisco a los fines de establecer la magnitud o existencia de la obligación, de manera que la presentación de declaraciones juradas por las cuales se declararon datos falsos podría constituir el ardid idóneo tendiente a burlar el control del organismo recaudador, por ocultar la realidad comercial, y, por ende, de la determinación de una fracción de la obligación tributaria.

Cierto es que, como lo destaca la querella, en el caso el fisco no impugnó la declaración jurada del contribuyente por la que declaró que por el período de octubre de 2009 adeudaba en concepto de capital por IVA la suma antedicha, sino que el reproche se efectúa por su conducta posterior, realizada al momento de la liquidación impositiva, de pretender acreditar el pago de dicha obligación ya determinada, mediante su compensación, con certificados de retención del impuesto respectivo utilizados en forma fraudulenta.

Es que, dentro de esta figura también están comprendidas las conductas por las cuales se simula la cancelación de una obligación mediante cualquier ardid o engaño, como lo sería, también, el caso de la compensación de la obligación, utilizando, como se imputa, un falso saldo a favor del contribuyente.

Refuerza lo expuesto el dato de que tanto el pago como la compensación se encuentran regulados en el Capítulo IV de la ley 11.683 que lleva el título “Del pago”, en donde se hace referencia, en definitiva, a la extinción de la obligación tributaria. Y, en el caso, se imputa a los nombrados

que, ya en la etapa de liquidación del impuesto -previamente determinado-, simularon que se habían efectuado retenciones, las que pretendieron deducir en fraude al Fisco Nacional, haciendo valer los respectivos certificados falsos utilizados con dicha finalidad.

En sustancia, y siempre de acuerdo a la imputación fáctica realizada, los imputados habrían simulado que se había cumplido con la obligación de pago de ese monto de IVA anteriormente determinado.

En virtud de todo lo expuesto, corresponde concluir que la resolución impugnada se ha sustentado en una errónea interpretación de la figura típica contenida en el artículo 11 de la ley 24.769, en la que *prima facie* encuadra la conducta objeto de proceso.

Propicio entonces que se haga lugar al recurso de casación interpuesto por la querrela a fs. 348/355, que se revoque parcialmente la resolución impugnada de fs. 343/346 y aquella dictada a fs. 240/251 vta. por la que se resuelve sobreseer a Néstor Iván Szczech, Oscar Aníbal Weller y Humberto Montagnese, dejándolas sin efecto; y que se remita la presente causa al tribunal de origen a los fines de que prosiga con la instrucción del presente proceso de conformidad a derecho. Sin costas (arts. 470, 530 y 531 del C.P.P.N.).

El **señor juez doctor Mariano Hernán Borinsky** dijo:

I. El recurso de casación interpuesto por la parte querellante es formalmente admisible, toda vez que la sentencia recurrida es de aquellas consideradas definitivas (art. 457 del C.P.P.N.), la parte recurrente se encuentra legitimada para impugnarla (art. 460 del C.P.P.N.), los planteos esgrimidos se encuadran dentro de los motivos previstos por el art. 456 del C.P.P.N. y se han cumplido los requisitos de temporaneidad y fundamentación requeridos por el art. 463 del citado código ritual.



Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FPA 12012962/2012/3/CFC1

II. Superado el juicio de admisibilidad, y previo a ingresar en el análisis de los agravios planteados por la recurrente, corresponde recordar que las presentes actuaciones se iniciaron a partir de la denuncia formulada por el Jefe de la Sección Penal Tributario de la División Jurídica de la Dirección Regional Paraná de AFIP - DGI, doctor Sebastián Mundani y la doctora María Florencia Sieber contra Néstor Iván Szczech por la presunta comisión del delito previsto en el art. 11 de la Ley 24.769 (obrante a fs. 5/8).

La maniobra denunciada consistió en haber presentado con fecha 21/03/2011 la declaración jurada de IVA correspondiente al período febrero 2011 con un saldo a favor del fisco de \$0,00 y con fecha 8/4/2011 haber presentado una declaración jurada rectificativa del mismo período en la que se declaró un saldo a favor de Szczech de \$ 343.122,77, en base a tres certificados de retención del agente Nucleoeléctrica S.A. sobre los cuales se verificó que si bien los certificados de retención coinciden en número, fecha y monto, los mismos reportan como sujeto retenido a la firma Sadia Empresa Constructora S.A. y no a Néstor Iván Szczech (cfr. fs. 121 vta.).

Asimismo, con fecha 18/8/2010 se presentó la declaración jurada de IVA por el período julio 2010 en la que se declaró un saldo a favor de Szczech de \$8,34 y luego, con fecha 3/5/2011, se presentó una declaración jurada rectificativa de dicho período en la cual se consignó un saldo a su favor de \$128.015,73, en base a dos certificados de retención del agente José Castellone S.A., los cuales también se determinó que el sujeto pasivo de esa retención no era Szczech (cfr. fs. 121 vta.).

Dichos saldos de libre disponibilidad habrían sido utilizados para compensar la deuda de \$340.602,56 que el imputado tenía con el fisco por el período de octubre 2009 por el impuesto al valor agregado.

En las actuaciones, la Cámara Federal de

Apelaciones de Paraná, con fecha 12 de septiembre de 2014, confirmó el sobreseimiento de Néstor Iván Szczech, Oscar Aníbal Weller –contador de Néstor Iván Szczech– y Humberto Montagnese, dictado por el Juez a cargo del Juzgado Federal nº 1 de Paraná.

Para así resolver, los jueces del tribunal a quo se remitieron a lo expuesto en oportunidad de estudiar el recurso de apelación interpuesto por la defensa de Szczech contra el procesamiento dictado con fecha 25 de marzo de 2013 en estas mismas actuaciones, oportunidad en la que –por mayoría– manifestaron que *“no se advierte de los elementos probatorios obrantes en autos que el contribuyente se haya servido de registraciones o comprobantes falsos **para simular el pago de obligaciones para con el fisco**”* (el resaltado obra en el original).

Asimismo, sostuvieron que *“se advierte que mediante esta maniobra –que si bien generó un perjuicio para el Fisco al no ingresar los importes correspondientes a los impuestos que compensó–, el contribuyente no simuló ningún pago, sino que, simulando la retención hecha por otros agentes, generó un saldo a favor –ficticio– que utilizó para cancelar otras obligaciones, de lo que se deriva que su conducta no encuadra en la figura en estudio [art. 11 de la ley 24.769]”* (cfr. fs. 80 vta./81).

III. Ahora bien, sobre el fondo de la cuestión traída a estudio, cabe mencionar que, por el artículo 11 de la ley 24.769 se expresa que *“será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el que mediante registraciones o comprobantes falsos o cualquier otro ardid o engaño, simulare el pago total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, sean obligaciones propias o de terceros”* (artículo 11 Ley 24.769 según Ley 26.735).

El delito descrito en la norma penal a



Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FPA 12012962/2012/3/CFC1

estudio consiste en simular el pago de determinadas obligaciones. Al igual que en el caso de otros conceptos de los cuales se sirve la Ley Penal Tributaria para describir la conducta prohibida, el *pago* constituye un elemento normativo cuya significación jurídica se define por la legislación tributaria.

En efecto, si bien este elemento encuentra definición en el Código Civil y Comercial de la Nación (art. 865), similar a la que establecía el código civil anterior (art. 725), es legítimo que las normas tributarias creen conceptos e instituciones propias, o que el derecho tributario adopte conceptos e instituciones del derecho privado y les dé una acepción diferente de la que tienen en sus ramas de origen (cfr. Héctor Belisario Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, editorial Astrea, 9º edición actualizada y ampliada –2º reimpresión, C.A.B.A., año 2009, pág. 222 y ss.).

Es en ese marco que la Ley de Procedimiento Fiscal (Ley 11.683, T.O. por decreto 821/98) prevé en su Capítulo IV, denominado “Del Pago”, dos modalidades: el pago propiamente dicho (art. 23) y la compensación (art. 28). De ello se puede inferir, que tanto el *pago* como la *compensación* son medios aptos para cancelar las obligaciones tributarias debidas al fisco nacional, incluidos en un concepto amplio de pago propio del derecho tributario.

De acuerdo con ello, cabe concluir que el *pago* referido en el artículo 11 de la Ley 24.769, denota los supuestos de extinción de las obligaciones tributarias previstos en los artículos 23 y 28 de la Ley 11.683.

IV. Establecido cuanto precede, y por coincidir en lo sustancial con lo expresado en el apartado II de la ponencia del distinguido colega que lidera el presente acuerdo, doctor Gustavo M. Hornos, adhiero a la solución que propone.

El señor juez Juan Carlos Gemignani dijo:

Que comparto -en lo sustancial- los argumentos y conclusiones a las que arribó el doctor Hornos en el voto, sufragio al que adhirió el doctor Borinsky, por lo que, emito el mío en idéntico sentido.

Tal es mi voto.

Por ello, en mérito del acuerdo que antecede, el tribunal

RESUELVE:

HACER LUGAR al recurso de casación deducido por la querrela a fs. 348/355, SIN COSTAS (530 y 531 del C.P.P.N.), **REVOCAR parcialmente** la resolución impugnada de fs. 343/346 y aquélla dictada a fs. 240/251 vta. por la que se resuelve sobreseer a Néstor Iván Szczech, Oscar Aníbal Weller y Humberto Montagnese, dejándolas sin efecto; y **REMITIR** la presente causa al tribunal de origen a los fines de que prosiga con la instrucción del presente proceso de conformidad a derecho.

Regístrese, notifíquese y oportunamente comuníquese (Acordada N° 15/13 -Lex 100-, CSJN). Remítase la presente causa al juzgado de origen, sirviendo la presente de muy atenta nota de envío.

MARIANO HERNÁN BORINSKY

JUAN CARLOS GEMIGNANI

GUSTAVO M. HORNOS

Ante mí: