

Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico - Sala A

Buenos Aires, 24 de Noviembre de 2011.-

Los recursos de apelación interpuestos por los abogados defensores de Pablo Siracusa, Eduardo Carlos Nuñez, Guillermo Zeug, Roberto Carlos Moradei y Beatriz Aída Liarde contra la resolución que dispone el procesamiento y el embargo de los bienes de sus asistidos y que les impone deberes y restricciones de carácter cautelar.

El recurso de apelación interpuesto por los abogados defensores de Frigorífico Montecarlo y de Eduardo Núñez en representación de esa sociedad comercial, contra la resolución que dispone el embargo de los bienes de esta última.

Las memorias escritas presentadas por los abogados defensores de Beatriz Aída Liarde, Roberto Carlos Moradei, Eduardo Carlos Nuñez y de Frigorífico Montecarlo en sustento de sus respectivos recursos.

Lo informado oralmente por los abogados defensores de Guillermo Zeug y Pablo Siracusa propiciando que se revoque la resolución apelada.

El Dr. Hendler:

Que se trata de una causa instruida en averiguación de hechos que se sospecha que impidieron el control aduanero de numerosas exportaciones que tuvieron lugar en los años 2002, 2003 Y 2004. Se atribuye a los procesados haber ocultado, para someterlas a un tratamiento fiscal y aduanero que no correspondía, el valor de mercaderías vendidas por empresas exportadoras simulando que fueran adquiridas por una persona interpuesta que luego las transmitía a los verdaderos compradores que pagaban precios superiores a los valores declarados.

Que los abogados defensores de Pablo Siracusa insisten en sus afirmaciones de que fueron verdaderas y no simuladas las ventas a quien figura como comprador en la República de Uruguay, la sociedad denominada Dallensud. Argumentan asimismo que los valores declarados a las autoridades aduaneras. correspondían a los que esas mismas autoridades tenían establecido en su aforo.

Que las averiguaciones practicadas no permitieron corroborar las adquisiciones atribuidas a la entidad uruguaya de cuyo giro comercial no se ha hecho cargo ninguna de las personas interrogadas al respecto. Se han verificado en cambio indicios de que Pablo Siracusa fuera quien administraba los bienes de la entidad. También se han verificado indicios de negociaciones efectuadas directamente por él con importadores de distintas partes del mundo, que serían los verdaderos compradores de las mercaderías vendidas.

Que la circunstancia de que los valores aforados por la autoridad aduanera coincidiesen con los declarados en la gestión del trámite de exportación no desvirtúa la imputación de que las mercaderías fueron sometidas a un tratamiento aduanero y fiscal que no correspondía. Lo declarado por la funcionaria aduanera María Fernanda Uguet a fs. 3.836/3.837 explica claramente que los precios superiores pagados por los verdaderos importadores, hubieran conducido a ese distinto tratamiento.

Que uno de los abogados defensores de Guillermo Zeug, en su informe a la alzada, argumenta que el nombrado era un simple empleado de la. Empresa exportadora que presidía el coimputado Pablo Siracusa.

Que si bien está admitido que Zeug no ostentaba alguna atribución representativa o facultades de disposición en la empresa, el coimputado Siracusa adjudica un rol gerencial y hay constancias de su activa participación en las negociaciones con personas del extranjero que llevan a sospechar que prestó una cooperación importante en la realización de las maniobras desempeñándose con cierta autonomía en las negociaciones.

Que los abogados defensores de Eduardo Núñez insisten en las explicaciones de su defendido en el sentido de que todo lo .referido. a las exportaciones que se realizaron en nombre de la sociedad anónima de la que este era representante legal, Frigorífico Montecarlo, se encontraban delegadas a Pablo Siracusa, desconociendo Núñez todo lo relativo a quienes fueran los importadores y los precios de venta.

Que si bien existen indicios de que el nombrado Siracusa fuese el principal gestor de las operaciones, está reconocido que entre ambos existía un acuerdo para llevarlas a cabo y no resulta verosímil ni creíble que Núñez, que era principal responsable de la empresa que mayor cantidad de exportaciones efectuó, pudiese desentenderse totalmente de los precios que se obtenían con las operaciones o no supiese quién era el supuesto importador de tan importantes partidas de mercaderías.

Que, de todas maneras, una orden de procesamiento sólo implica una estimación de la responsabilidad del imputado que no requiere más sustanciación que haberlo escuchado y evacuado brevemente las citas útiles que hubiera hecho (arts. 194, 304 y 306 del Código Procesal Penal de la Nación). Esa estimación no es definitiva ni vinculante. El mismo juez puede revocarla posteriormente y el defensor tiene oportunidad de pronunciarse si el fiscal requiere la elevación a juicio (conf. arts. 311 y 349 del código citado).

Que en el caso de Roberto Moradei y Beatriz Liarde, el rol subordinado, como simples empleados que acataban órdenes del presidente de la sociedad de la que eran dependientes, se encuentra respaldado con las manifestaciones de este último y no constan elementos de juicio que lleven a desvirtuar sus explicaciones de descargo en ese sentido. Aún cuando pudiera sospecharse que conocían la existencia de las maniobras de simulación, su cooperación se muestra intrascendente. Cabe entender que fuera lo que los autores de la doctrina consideran un comportamiento que no es susceptible de "imputación objetiva" o bien un aporte de participación banal que resulta atípico.

Que aún cuando una orden de procesamiento sólo supone, como se ha señalado, una ponderación provisoria y susceptible de modificación, se requieren para su dictado elementos de convicción suficiente que no pueden entenderse reunidos en el caso de Moradei y Liarde. La falta de mérito para dictar esa orden, de todos modos, no impide proseguir con la investigación según está expresamente previsto en el artículo 309 del Código Procesal Penal.

Que el embargo de los bienes de la sociedad anónima Frigorífico Montecarlo se funda en la responsabilidad solidaria que la ley aduanera establece por los hechos cometidos en su nombre (artículo 887 del Código Aduanero).

Que los abogados que actúan en representación de esa sociedad sostienen que esa responsabilidad es inadmisibles por tratarse de una persona de existencia ideal y en tanto no ha recaído condena respecto de quienes actuaron en su nombre.

Que el embargo es una medida de carácter cautelar que la ley procesal autoriza a adoptar con el auto de procesamiento. Por su propia índole, una medida de ese carácter no es definitiva ni está subordinada a la decisión final que determine la responsabilidad en cuestión.

Que en cuanto al monto del embargo, el mismo se basa en ponderaciones estimativas que el juez especificó claramente y en su resolución indicando inclusive un cuadro explicativo anexo. De todos modos, la ley procesal aplicable permite su modificación con la sustanciación pertinente (conf. art. 203 del Código. Procesal Civil y Comercial).

Que, en consecuencia, la providencia que ordena el embargo debe entenderse ajustada a derecho.

Que en lo que concierne a las restricciones impuestas a las personas procesadas, la prohibición de salir del país, la obligación de presentación periódica ante una autoridad y la prohibición de ausentarse del domicilio, se fundamenta en lo que contempla el artículo 310 del Código Procesal Penal en aquellos casos en que, como en el presente, no se ordena la prisión preventiva.

Que no surge que el impedimento de salir del país o la periódica presentación ante una autoridad puedan causar mayor gravamen a los imputados, teniendo en cuenta que está prevista la excepción con autorización del juez.

Que cabe admitir, en cambio, que la prohibición de ausentarse del domicilio por más de veinticuatro horas constituye una restricción innecesaria y puede afectar el normal desenvolvimiento de quienes deben trasladarse de uno a otro lugar del país.

El Dr. Repetto:

Que coincido con el voto del Dr. Hendler en cuanto confirma el procesamiento y embargo de los bienes de Pablo Siracusa, Eduardo Núñez y Guillermo Zeug. También coincido en que corresponde confirmar las restricciones impuestas, salvo la que prohíbe ausentarse del domicilio por más de veinticuatro horas. Asimismo, concuerdo con mi colega en que procede el embargo de los bienes de Frigorífico Montecarlo.

Que, sin embargo, disiento con el voto en lo que concierne a la intervención de Liarde y Moradei en los hechos en cuestión.

Que siempre que hubiere elementos de convicción suficientes para estimar que existe un hecho delictuoso y de que el imputado es culpable como partícipe, el juez ordenará el procesamiento (conf. art. 306 del Código Procesal Penal de la Nación).

Que en su resolución, el a quo señala una serie de indicios de esa participación, entre ellos, se indica que ambos habrían facilitado la realización de la maniobra confeccionando documentación relativa a las mercaderías exportadas y que tomaron parte en las tratativas directas entre los frigoríficos argentinos y los verdaderos adquirentes en el exterior.

Que si bien las conductas mencionadas no dan cuenta de que el aporte fuese imprescindible, la ley penal alcanza a los que cooperan de cualquier modo a la ejecución del hecho (conf. art. 46 del Código Penal).

Que como no es definitiva y puede ser revocada posteriormente, la orden de procesamiento de Beatriz Liarde y Roberto Moradei se ajusta a derecho.

El Dr. Bonzón:

Que se investiga en las presentes actuaciones, la comisión de doscientos sesenta y nueve hechos de contrabando que tuvieron lugar en los años 2002, 2003 y 2004 por haber sometido mercaderías exportadas por las sociedades comerciales Agro Patagónico, Orenaike y Frigorífico Montecarlo a un tratamiento fiscal distinto al que les correspondía, agravado en algunos de esos casos por haber participado en el hecho más de tres personas en calidad de autor o cómplice y en otros por la utilización de documentación apócrifa para cumplimentado (arts. 886, 863, 864 inc. b), 865 incs. a) y f) del Código Aduanero).

Que en los mencionados hechos, se le atribuye a Pablo Siracusa haber intervenido en calidad de coautor en las operaciones realizadas por Frigorífico Montecarlo (204) y como autor en las operaciones realizadas por Agro Patagónico y Orenaike (65); a Eduardo Núñez se le atribuye haber intervenido en calidad de coautor en las operaciones realizadas por Frigorífico Montecarlo (204). Por su parte, a Guillermo Zeug se le atribuye haber intervenido como partícipe necesario en las 269 operaciones realizadas por Frigorífico Montecarlo, Agro Patagónico y Orenaike. Por último, Roberto Moradei y Beatriz Liarde habrían sido cómplices secundarios en las 269 operaciones realizadas por los tres frigoríficos.

Que la resolución del a quo se funda en la estimación de que se trata de una maniobra que burló el control aduanero, en cuanto sometió las mercaderías a un tratamiento que no les correspondía, ocultando su verdadero valor mediante la simulación de ventas a una persona jurídica interpuesta radicada en Uruguay, que luego vendía esas mismas mercaderías al verdadero valor y a los verdaderos destinatarios. De esta manera, los imputados actuaron con el inequívoco propósito de someter la mercadería exportada a un tratamiento fiscal más

favorable: reducir indebidamente la base imponible sobre la que se calculaban retenciones a las exportaciones y el impuesto a las ganancias. Con respecto a los derechos de exportación, el a quo se remite a la declaración de la funcionaria de aduana de fs. 3.836/3.837, en cuanto refiere que los derechos de exportación debían pagarse por el precio que realmente se pagó por la mercadería; o sea por el precio real de exportación, ya que la mercadería era de origen argentina y no uruguaya. Si el personal de la aduana no contaba con la segunda factura -la del intermediario-, resultaba difícil saber si la mercadería se vendió a un precio mayor, pero, si se veía esa documentación, tenía que tomar el precio real al que se vendió la mercadería.

La decisión del juez se basa, a su vez, en una serie de indicios entre los que pueden mencionarse: el trato directo de Siracusa con los verdaderos adquirentes de las mercaderías que pudo comprobarse a través de los llamados telefónicos, los correos electrónicos que dan cuenta de que Siracusa tenía acceso a la cuenta de Dallensud, etc.. Por otra parte, señala que la simulación de las ventas a esta última empresa intermediaria resultó indispensable para reducir la base imponible del impuesto a las ganancias que debían tributar en el país, para terminar cobrando en el exterior el precio completo que pagaban los verdaderos compradores y en ese orden de ideas, también resultó indispensable el acceso de Siracusa a la cuenta corriente a nombre de la mencionada persona jurídica radicada en Uruguay. En definitiva, los imputados no sólo habrían declarado valores falsos de la mercadería vendida, sino que también ocultaron cuál era la relación real con la firma Dallensud. De hecho, en la "declaración de los elementos relativos al valor de exportación", que se presentaron junto con los permisos de embarque correspondientes a las operaciones investigadas, los imputados negaron expresamente que hubiera existido vinculación entre la empresa Dallensud con la exportadora.

El abogado defensor de Siracusa negó que el supuesto investigado pueda encuadrar en una de las figuras delictivas del Código Aduanero, indicando que las exigencias operativas requeridas en, el momento en que habrían tenido lugar los hechos fueron cumplimentadas y el organismo aduanero no objetó el valor declarado. Entiende que en el peor de los casos, si se considera que la declaración difiere de lo que resultó de la comprobación posterior, resultaría aplicable la figura infraccional del art. 954 del código mencionado y no los supuestos delictuales.

Por su parte, los defensores de Eduardo Núñez insisten en que todo lo referido a las exportaciones que se realizaron en nombre de la sociedad anónima de la que este último era representante legal, Frigorífico Montecarlo, se encontraban delegadas a Pablo Siracusa, desconociendo Núñez todo lo relativo a quienes fueran los importadores y los precios de venta.

El defensor de Guillermo Zeug, también insiste en que los supuestos investigados no constituyen delito de contrabando y que su defendido era un simple empleado que recibía y cumplía órdenes.

Esta compleja causa exhaustivamente analizada por el a quo, acarrea problemas de encuadramiento legal entre el delito de contrabando y el de evasión.

Si bien hay poca literatura jurídica y jurisprudencia sobre el tema, trataré de dilucidar el problema de concurso en forma dogmática, para luego opinar sobre la presente causa.

Antes de tal análisis quiero dejar en claro que a mi criterio, aún en la presente etapa procesal, se debe analizar en profundidad el debido encuadre de los hechos imputados, porque de no hacerlo, aunque sea un encuadramiento provisorio, se afectaría la debida defensa.

Ello así por dos motivos: a) ¿Cómo puede la defensa hacer idóneamente su trabajo si desconoce concretamente qué se le imputa en esta etapa procesal? y b) si bien la sospecha fundada de comisión de cualquier delito, ya sea aduanero y/o tributario habilitaría confirmar el procesamiento, de inclinarse el fallo por encuadrar los hechos en una infracción, como sostienen algunos defensores (art. 954 del Código Aduanero), cambiaría sustancialmente el

rumbo procesal del expediente en beneficio de los imputados, al pasar de la jurisdicción judicial a la administrativa.

El complejo tema de la relación entre el delito de contrabando y la evasión tributaria, se da con mayor intensidad en la interpretación del artículo 864 inc. b) del Código Aduanero (denominado "documentado"), por su ambigua previsión que determina: "... con el propósito de someter a la mercadería a un tratamiento aduanero o fiscal distinto al que correspondiere...".

Al respecto existen dos teorías sobre qué debe entenderse por "tratamiento fiscal": 1) amplia: comprende todos los tributos, aduaneros o no (cfme. Cámara Nacional de Casación Penal, Sala I, causa caratulada: "REQUIERE, Jorge D." 18/12/2002 y Sala III, causa caratulada: "ZENQUEL, Juan" - reg. 105/1998); 2) restringida: de la cual participo, de que sólo se refiere a los tributos aduaneros (cfme. Cámara Nacional de Casación Penal, Sala IV causa N° 1378 caratulada: "MACRI, Francisco y otro"- E.D. t. 167 pág. 567).

No desarrollaré el tema de concurso entre el Código Aduanero y la Ley N° 24.769, sobre el cual no hay consenso doctrinario, porque descarto ab initio la aplicación del Código Aduanero al caso concreto, al enrolarme en la teoría restrictiva mencionada y porque lo que aquí se investiga se relaciona con el impuesto a las ganancias e IVA y la implicancia que tienen las operaciones de exportación con los precios de transferencia (al existir un acuerdo empresario) que disminuyó la base imponible, al ocultar mediante simulación el verdadero precio pagado por las mercaderías a los destinatarios finales (cfme: DÍAZ, Vicente Oscar, "La problemática penal tributaria en los supuestos de ardidés en precios de transferencia", selección de trabajos del Centro de Estudios de Economía y Delito, Universidad de Bs. As, Facultad de Ciencias Económicas pág. 197; HERRERA MOLINA, Pedro M., "Ardides en precios de transferencia, valoración aduanera y su relación con el delito fiscal", III Jornadas de Derecho Penal Tributario de la A.A.E.F. llevadas a cabo los días 16 al 18 de septiembre de 2008, Ed. ERREPAR., pág. 31; MARCONI, Norberto J., ¿Es posible la comisión del delito de evasión a través del régimen de precios de transferencia?, mismas Jornadas, pág. 43.; FLORES, Rodrigo, "Precios de transferencia. Sus implicancias penales" mismas Jornadas, pág. 61; ORCE, Guillermo, "Precio de transferencia y fraude tributario", Tratado del Régimen Penal Tributario, Directores Dres. Bertazza y Marconi, Ed. La Ley, Bs. As; 2010, Tomo I pág. 549; JOVANOVIĆ, Juan M., "Precios de transferencia y valor en aduana. Un enfoque conjunto", Revista de Tributación de la A.A.E.F. n° 22, Bs. As., 2011, Ed. ERREPAR, pág. 111).

Ahora sí y en síntesis, antes de analizar el encuadre legal de las conductas de los imputados, puede sostenerse que si bien los valores en aduana declarados por los exportadores y los valores de precios de transferencia de las mismas operaciones tienen puntos de contacto, del análisis puntilloso de los casos concretos a analizar puede deslindarse su naturaleza y distinta aplicación que es de absoluta necesidad para no afectar los principios de legalidad, defensa en juicio y debido proceso.

Debo partir de tres premisas básicas:

1) Los precios de transferencia pueden darse en operaciones de compraventa tanto internacional como nacional y entre empresas vinculadas en grupos económicos o vinculadas mediante simples acuerdos privados de cooperación empresarial.

2) Difícilmente se reúnan pruebas contundentes respecto al tema "vinculación de empresas", pero ello puede deducirse de indicios sobre la manera de operar en forma conjunta, a efecto de lograr un beneficio tributario.

3) En toda compraventa, ya sea internacional o interna, se requiere para su perfeccionamiento la tradición de las cosas vendidas. Como rige el principio de la voluntad de las partes contratantes, si se dispone expresamente como obligación del vendedor el entregar la mercadería en un lugar determinado, rige tal cláusula contractual. De no especificarse el lugar, rige en las compraventas internas del país, de manera supletoria, lo dispuesto por el artículo 1410 del Código Civil; en las internacionales, rige la "Convención sobre compraventa internacional", aprobada en Viena en 1980, ratificada el 24 de mayo de

1983 por la Argentina -Ley 22.765- y que entró en vigencia el 10 de enero de 1988 para diversos países tales como EE.UU., Alemania, Francia, España, Italia, Holanda, Austria, Hungría y también Argentina, entre otros.

De las probanzas allegadas al legajo, surge en mi opinión, que está probado debidamente, para esta etapa procesal y por medio de indicios concordantes, la vinculación existente entre las personas y empresas imputadas y el beneficio tributario buscado y realizado en perjuicio de la renta pública.

Disiento con el juez a quo y mis prestigiosos Vocales preopinantes en el encuadramiento provisorio formulado.

En mi opinión y siempre teniendo como línea rectora la tesis restrictiva a la interpretación del art. 864 inc. b) del Código Aduanero ya expuesta, la actividad ilícita imputada se relaciona con impuestos internos ajenos a la competencia aduanera (salvo a la disminución del importe de retenciones que sí son aduaneros, pero que no tengo elementos suficientes para expedirme aunque sí debe profundizarse en el futuro de este expediente).

Sí se relaciona con los impuestos a las ganancias e IVA, cuyas bases imponibles se habrían visto afectadas en un principio, aunque falta profundizar tal aspecto.

La vinculación empresaria probada puede o no ser considerada un ardid idóneo que habilitaría el encuadramiento delictual. Con los elementos recolectados hasta el presente, me inclino por tal hipótesis y no por la infraccional de elusión fiscal, por los siguientes argumentos:

1) Los períodos imputados de 2003 y 2004 no fueron debidamente informados a la DGI, conforme el régimen informativo de precios de transferencia.

Surge claramente de los escritos glosados a fs. 8.776/8.777, donde a requerimiento del ente recaudador se informa sobre el período 2005 y se trata de justificar la omisión de los años 2003 y 2004.

Ello imposibilitó a la DGI - AFIP a efectuar el debido control de las operaciones de exportación imputadas en los años 2002, 2003 y 2004.

2) A los indicios ya referenciados respecto al ocultamiento por parte de los imputados de la vinculación empresaria, considero que también es prueba de la triangulación al Uruguay, el hecho de que la mercadería a entregar en la segunda supuesta compraventa (de Argentina al Uruguay), debía entregarse en Buenos Aires o por lo menos ponerla a disposición de Dallensud, conforme lo dispuesto por el artículo 31 de la "Convención sobre compraventa Internacional" (Cfme. MARZORATTI, Osvaldo J., "Derechos de los negocios internacionales", 4da. Edición, Ed. Astrea, Bs. As. , 1997, págs. 50 y 99).

Por todo lo expuesto, soy de opinión de que corresponde confirmar el procesamiento y embargo de los bienes de Pablo Siracusa, Guillermo Zaug y Eduardo Núñez y encuadrar la conducta de los imputados, provisoriamente en evasión agravada (artículos 2º y 15º de la Ley Nº 24.769, conforme redacción dada por la Ley Nº 25.874).

Por último, me adhiero a las consideraciones expuestas por el Dr. Repetto en cuanto a que corresponde confirmar el procesamiento y el embargo de los bienes de Roberto Moradei y Beatriz Liarde. Por otra parte coincido con ambos colegas, en que corresponde confirmar las restricciones impuestas en el marco del art, 310 del Código Procesal Penal de la Nación, salvo la que prohíbe ausentarse del domicilio por más de veinticuatro horas y también que corresponde confirmar el embargo de los bienes de Frigorífico Montecarlo por las razones expuestas en el voto del Dr. Hendler.

Por lo que Se Resuelve: 1) CONFIRMAR la resolución apelada en cuanto dispone el procesamiento y el embargo de los bienes de Pablo Siracusa, de Guillermo Zeug y de Eduardo Carlos Nuñez. 2) CONFIRMAR, por mayoría, el procesamiento y el embargo de los

bienes de Beatriz Liarde y Roberto Carlos Moradei 3) CONFIRMAR la resolución que prohíbe salir del país y obliga a presentarse periódicamente ante una autoridad a Pablo Siracusa, a Guillermo Zeug, y a Eduardo Nuñez. 4) CONFIRMAR, por mayoría, la resolución que prohíbe salir del país y obliga a presentarse periódicamente ante una autoridad a Beatriz Liarde y a Roberto Carlos Moradei. 5) REVOCAR la resolución apelada en cuanto prohíbe a los imputados ausentarse del domicilio por más de veinticuatro horas.

Regístrese, notifíquese, remítanse los autos principales al juzgado de origen y oportunamente devuélvase.