

///Buenos Aires, 10 de diciembre de 2008.

AUTOS Y VISTOS:

Para resolver en la presente causa número 1402/07 (int.1006) caratulada "SILVA ALMAGUER, Ernesto Javier y otros - contribuyente: Coca Cola Femsas de Buenos Aires S.A. sobre evasión tributaria agravada" del registro de la Secretaría de este Juzgado Nacional en lo Penal Tributario nro. 1 de la Capital Federal.

Y CONSIDERANDO:

1. Que se inician las presentes actuaciones a raíz de la denuncia realizada por el jefe (int.) de la Sección Actuaciones Judiciales dependiente de la División Penal Tributaria, perteneciente al departamento Legal Grandes Contribuyentes Nacionales de la DGI-Administración Federal de Ingresos Públicos, en la cual manifiesta que los responsables de Coca Cola Femsas de Buenos Aires S.A. desplegaron un ardid tendiente a disminuir el monto del impuesto a las ganancias del ejercicio 2002, comportamiento tributario que, a criterio del organismo, tendría relevancia penal por haber superado el monto previsto por el artículo 2° de la ley 24769. Esta maniobra se habría efectuado mediante la declaración como exentas de sumas referentes a diferencias de cambio originadas en la compra y venta de bonos austriacos, las cuales estarían alcanzados por el tributo.

2. Que de los hechos referidos en la denuncia surge que el análisis de los estados contables cerrados el 31 de diciembre de 2002 y los ajustes practicados al balance

13. Que en general, los ajustes que efectúa el organismo pueden dividirse en defraudatorios y técnicos, siendo perseguibles penalmente, sólo los primeros. A los fines de su diferenciación cabe recordar que "... el ajuste técnico es aquel que practica el Organismo Recaudador fundándolo, a modo de ejemplo, en: 1) una diferencia en la interpretación de la normativa tributaria aplicable... 2) una diferencia de interpretación en cuanto al año que corresponde imputar los costos o gastos deducibles. Ello, siempre que resulte razonable la interpretación efectuada por el contribuyente y aquella no se presente como una disconformidad manifiesta con las normas tributarias de determinación y cálculo del gravamen..." todo lo que pueda constituir una diferencia entre la interpretación que efectuó el contribuyente y aquella que finalmente adoptó el Organismo Recaudador, reitero, y siempre que sea jurídicamente razonable la interpretación que efectuó el contribuyente para tributar en la forma en que lo hizo, constituye un ajuste técnico, en la medida en que obedece a la interpretación de los elementos que hacen a la técnica de liquidación del gravamen" (Galván Greenway, Juan; 'El ajuste impositivo en el delito tributario', Doctrina Tributaria T. XXVI n° 306, Errepar, pág. 831).

14. Que, la actividad desplegada por la contribuyente dista de poder ser considerada una maniobra delictiva como las que prevé el tipo penal en análisis. En efecto, la decisión adoptada por la contribuyente no resulta

de una interpretación irracional de las normas vigentes, por lo que la diferencia de criterio con el organismo recaudador resulta ser simplemente eso, una diferencia de interpretación que no puede equipararse, según la distinción hecha en el párrafo precedente, a una maniobra de índole defraudatoria.

15. Que la jurisprudencia en diversas ocasiones se ha expedido con relación a casos en los que, como en el presente, la discusión se centró en diferencias de carácter técnico entre el organismo y el contribuyente. Así, se ha dicho que "...la imputación de haber omitido ingresar el tributo en su justa medida es el resultado de una diversa interpretación de la norma aplicable... que no constituye una maniobra ardida sa que, por sí sola, resulte configurativa del delito de evasión tributaria. Para esa clase de transgresiones las leyes contemplan otras consecuencias como los intereses o recargos, la pérdida de beneficios, las determinaciones de oficio, etc. El castigo con penas privativas de la libertad está reservado para comportamientos que sean susceptibles de inducir a error al encargado de la recaudación." (Sala A, CNPE, reg. n° 656, folio 943 año 2007).

Recientemente se expresó que, "El derecho tributario obedece a la función recaudatoria del estado y refleja y acompaña la presión fiscal frente al ciudadano contribuyente, mientras que el derecho penal se desenvuelve gobernado por las garantías constitucionales del debido proceso, de la prohibición de doble juzgamiento, de

legalidad, de prohibición de autoincriminación, por el principio de inocencia, entre otras. Es por ello que es fundamental limitar los comportamientos que se arriman al ámbito penal coercitivo únicamente a aquéllos que reúnen acabadamente los requisitos típicos que componen los delitos establecidos por la ley 24.769. No puede dejar de tenerse en miras que en la evasión tributaria la víctima del engaño siempre es una dependencia estatal dotada de todos los recursos, tanto humanos como económicos y coercitivos, necesarios para fiscalizar en cada caso lo declarado por los contribuyentes, y si no está de acuerdo con esa presentación, proceder a la determinación de lo que considera adeudado e iniciar el procedimiento correspondiente para lograr la percepción de lo debido. Por lo que si su función específica es ejercer el control de lo declarado, tales declaraciones, per se, difícilmente determinen un error en la imposición si ésta fuese debida. Es común que en la práctica cotidiana se den con relativa frecuencia discrepancias técnicas entre la AFIP y el contribuyente, como sucede en autos, sobre criterios de imputación de bienes, ingresos o gastos, en los que nada se oculta ni se despliegan artificios o maniobras disimuladoras de la realidad realmente aptas para burlar al fisco, pero eso de por sí no consume el delito. Y es así por cuanto con la sanción de la ley 24.769 -y su precedente la 23.771- lo que se pena en el caso de la evasión tributaria es la conducta de evadir el pago de los tributos mediante conductas fraudulentas u omisivas, por lo cual, para ser

punible esta figura, como se dijo arriba, debe estar acompañada de fraude" (causa n° 9127 Furnekian, Eduardo s/recurso de casación", Reg. 12.409 del 21 de agosto de 2008, Sala I, C. N. G. P.).

16. Que en definitiva, más allá del acierto o error de la posición de la contribuyente, la misma no aparece como irrazonable o notoriamente contraria a ley. Tan es así que cierta parte de la doctrina avala su postura -Cfr. "Tratamiento Fiscal de los Bonos de Austria"; Nicolini, Juan y Corti, Marcelo; Ed. La Ley-Online y "Rentas de fuente extranjera. Valuaciones de bienes en el exterior. Diferencias de cambio", García Cozzi, José M.; Doctrina Tributaria ERREPAR; Tomo XXVIII, pag. 599; julio de 2007- lo que me lleva a concluir que la conducta de la contribuyente no puede encuadrarse en el tipo. Es que, como este estrado sostuvo en otros precedentes (conf. causa n° (int.) 309 caratulada "Dagnino, Osvaldo Renato - Contribuyente: Álcalis de la Patagonia S.A.I.C. sobre evasión tributaria" resuelta el 8/4/05, entre otras), no puede ser delito pensar distinto. El Derecho Penal exige mucho más que eso para que pueda estimarse verificado el ardid o engaño requerido por la figura prevista por el artículo 1° de la ley 24769.

17. Que lo considerado precedentemente me lleva a descartar de plano que la cuestión debatida pueda ser analizada a la luz de las previsiones de la ley 24769. Es que a lo sumo, la rubrada tendrá una deuda con el organismo -si así lo determina el órgano jurisdiccional correspondiente-;

pero entre el ser deudor o evasor hay un abismo que la ley denomina "ardid o engaño" que definitivamente no se verificó en el caso.

En merito a los expuesto, corresponde y así,

RESUELVO:

RECHAZAR EL REQUERIMIENTO DE INSTRUCCIÓN por no constituir delito de la ley 24769 el hecho que lo motiva.

Notifíquese por nota al fiscal, por cédula a la defensa, tómesese razón, regístrese y firme que sea devuélvanse las actuaciones administrativas. Oportunamente y previa certificación actuarial, archívese.

Ante mí:

En                   notifiqué al Sr. Fiscal y firmó. DOY FE.

En    del mismo se libró cédula. Conste.

impositivo motivó al organismo a requerirle a la contribuyente que aporte el detalle de los ajustes efectuados en el aludido balance. Así, la firma contestó que el 9 de enero de 2002 se compraron al Oesterreich Control Bank, bonos por \$29.181.360 y el 22 de enero de 2002 se compraron al mismo banco, bonos por \$784.440, es decir un total de \$29.929.800. El 24 de abril de 2002 se vendieron bonos por \$58.702.191,43 y el 15 de agosto del mismo año por \$43.979.008.10, haciendo una venta total de \$102.681.199,53. El resultado de dichas operaciones es la renta que surge del balance impositivo (\$72.751.399,53) y que se declaró como renta exenta por aplicación del convenio para evitar la doble imposición entre Argentina y Austria, ya que los bonos mencionados se consideran ubicados en Austria y por lo tanto es en ese Estado y no en la Argentina donde se encuentra gravada la renta. La contribuyente fundó lo expuesto en el artículo 13, punto 4 del CDI Argentina-Austria.

3. Que el organismo consideró que si bien se trata de una renta de fuente extranjera, la firma incluyó la misma, al presentar la declaración jurada por el impuesto a las ganancias del ejercicio 2002, dentro del resultado de fuente argentina, agregando que siendo que la empresa considera exenta la totalidad del resultado obtenido (el cual expresa que se halla amparado por el punto 4 del artículo 13 del Convenio de Doble Imposición Internacional celebrado con la República de Austria, Ley 22589), se deben separar tres tipos distintos de resultados sujetos a imposición a fin de

definir el tratamiento fiscal que se debe otorgar, a saber:

a) Intereses ganados por los bonos garantizados, renta que se halla prevista dentro del artículo 11 del Convenio de Doble Imposición - Ley 22589. b) Resultado proveniente de la enajenación de bonos, imponible en el estado donde fueron emitidos los títulos cuya inversión fue efectuada en dólares estadounidenses, y se hallaría específicamente amparado por el convenio de doble imposición en el punto 4) del artículo 13. c) Diferencias de cambio producidas por el capital invertido, y dispuesto en el momento de su enajenación. Con relación al punto c), la fiscalización concluyó que el resultado obtenido como consecuencia de la diferencia de cotización de la moneda invertida en el exterior -diferencia de cambio- no queda alcanzada por la imposición en el Estado extranjero, puesto que sólo tiene efectos en la República Argentina. En consecuencia, el resultado obtenido por Coca Cola Femsa de Buenos Aires S.A. proveniente de las diferencias de cambio originadas en el periodo 2002 (\$70.563.047,40), se encontraría alcanzado por el impuesto a las ganancias como renta de fuente extranjera, generando un impuesto a ingresar de \$24.697.066,59.

4. Que, al tiempo de evacuar la vista que, a tenor de lo previsto por el artículo 180 del Código Procesal Penal, se confiriera al Ministerio Público Fiscal, su representante solicitó, en virtud de los argumentos de hecho y de derecho expuestos, que se de impulso a la acción penal



toda vez que los hechos descriptos encuadrarían en la figura prevista por el artículo 2° de la ley 24769.

5. Que por su parte la contribuyente, a través de su defensa, argumenta que la denuncia penal efectuada por el organismo resulta en realidad una divergencia técnica basada en la forma en que se interpreta el convenio para evitar la doble imposición celebrado entre la República Argentina y la República de Austria, y la Ley del Impuesto a las Ganancias, específicamente con relación a las diferencias de cambio resultantes de la compra y venta de bonos austríacos. El organismo reconoce que el importe de la enajenación de los bonos adquiridos, así como también los intereses ganados, no resultan alcanzados por el impuesto a las ganancias en virtud del convenio antes citado. Sin embargo, a criterio de la defensa, el organismo pretende gravar la diferencia de cambio que surge de una operación única contrariando las disposiciones del convenio y de la propia Ley del Impuesto a las Ganancias.

6. Que, en resumen, la cuestión quedó circunscripta al carácter que debe darse a las diferencias de cambio producidas por el capital invertido, y dispuesto en el momento de su enajenación. En ese sentido y a los fines de una mayor claridad de la presente resolución, habré de especificar los argumentos de los interesados con relación a este punto.

7. Que, el organismo sostiene que para el caso no es de aplicación lo expuesto en el artículo 152 de la Ley

del Impuesto a las Ganancias, toda vez que la firma Coca Cola Femsa de Buenos Aires S.A. no resulta ser un establecimiento estable de los definidos en el artículo 128 de la misma ley.

Sostiene que el artículo 97 inciso b) de la Ley del Impuesto a las Ganancias, es de aplicación para las ganancias de fuente argentina. Así las disposiciones establecidas por ese artículo no resultan aplicables en el supuesto de fuente extranjera; y aclara que la renta obtenida por la responsable como diferencias de cambio, generadas por la variación del tipo de cambio de moneda nacional respecto de la moneda en la que fueron emitidos los títulos públicos austríacos, constituye ganancia de fuente extranjera; y por ende, no se encuentra subsumida en las disposiciones del artículo 97.

8. Que, en otro orden, se niega en la denuncia que asista razón a la firma al expresar que el resultado de la enajenación de títulos emitidos por gobiernos extranjeros debe determinarse entre precios de compra y venta de moneda local, y al sostener que la ley no ha previsto el resultado por diferencias de cambio para títulos públicos. Sostiene el organismo, que la ley del tributo a las ganancias reconoce, por un lado, el resultado de la enajenación de títulos públicos, y por otro, diferencias de cambio producto de la variación de la moneda argentina respecto de la moneda en la que han sido emitidos los títulos en cuestión. Si bien tanto la diferencia de cambio como los intereses son accesorios, la ley les otorga un trato diferenciado, e incluso el convenio

de doble imposición en cuestión trata separadamente los intereses y la renta por enajenación. Las diferencias de cambio no constituyen ganancia de capital y por lo tanto no se encuentran comprendidas en el artículo 13 del referido convenio cuyo punto 1 no es aplicable, puesto que se refiere a la enajenación de bienes inmuebles, tema que no se encuentra en discusión en este caso. Las diferencias de cambio en cuestión no se originan por revaluación del patrimonio, es decir, no representan un mayor de un bien, sino que constituyen una reexpresión de la moneda local producto de variación del tipo de cambio respecto de la moneda de origen de los títulos públicos austríacos. Atento a que dicha reexpresión se produce únicamente en la República Argentina sin que exista posibilidad de que se genere una doble imposición internacional, no se encuentra comprendida dentro del marco del aludido convenio contra la doble imposición.

En función de lo expuesto el organismo concluyó que el resultado obtenido por la contribuyente, proveniente de las diferencias de cambio originadas en el periodo 2002 como consecuencia de la compra-venta de bonos austríacos, se encuentra alcanzado por el impuesto a las ganancias en nuestro país como renta extranjera.

9. Que, por su parte la defensa sostiene que el fundamento técnico de la pretensión del organismo surge de considerar que una porción de la renta que produjo la venta de bonos austríacos (la diferencia de cambio), se encuentra

alcanzada con el impuesto a las ganancias. Agrega que el organismo recaudador se opone a reconocer el tratamiento de exento al resultado total de la operación de compraventa, incluyendo la diferencia de resultante de la operación.

Argumenta que la compraventa de bonos austriacos que realizó la empresa es una operación única e inescindible, y contiene en sí la diferencia de cambio generada por la tenencia del bono nominado en moneda extranjera; de donde se deriva que el tratamiento tributario que le corresponde es el mismo y se asigna a todo el resultado de esta operación. Y ese resultado único se encuentra exento en los términos del convenio con Austria.

10. Que el punto 4 del artículo 13 del Convenio entre la República Argentina y la República de Austria para evitar la doble imposición establece que "Las ganancias provenientes de la enajenación de cualquier otro bien no mencionado en los apartados 1 a 3, serán únicamente imponibles en el Estado en el cual tales bienes se hallen situados al momento de la enajenación. Se considerará que las acciones y debentures se hallan situados en el Estado en el cual reside la sociedad cuyas acciones o debentures se enajenan. Se considerará que las participaciones sociales se hallan situadas en el Estado bajo cuya legislación se ha constituido la respectiva sociedad. Se considerará que los títulos públicos se hallan situados en el Estado que los ha emitido".

El artículo 158 de la Ley de Impuesto a las Ganancias ordena: "Salvo respecto de las ganancias atribuibles a establecimientos estables definidos en el artículo 128, las operaciones en moneda de otros países computables para determinar las ganancias de fuente extranjera de residentes en el país, se convertirán a moneda argentina al tipo de cambio comprador o vendedor, según corresponda, conforme a la cotización del Banco de la Nación Argentina al cierre del día en el que se concreten las operaciones y de acuerdo con las disposiciones que, en materia de cambios, rijan en esa oportunidad.

Cuando las operaciones comprendidas en el párrafo anterior, o los créditos originados para financiarlas, den lugar a diferencias de cambio, las mismas, establecidas por revaluación anual de saldos impagos o por diferencia entre la última valuación y el importe del pago total o parcial de los saldos, se computarán a fin de determinar el resultado impositivo de fuente extranjera.

Si las divisas que para el residente en el país originaron las operaciones y créditos a que se refiere el párrafo anterior, son ingresados al territorio nacional o dispuestas en cualquier forma en el exterior por los mismos, las diferencias de cambio que originen esos hechos se incluirán en sus ganancias de fuente extranjera".

11. Que el artículo 99 del decreto reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias dispone: "En el balance impositivo anual se computarán las diferencias

de cambio que provengan de operaciones gravadas por el impuesto y las que se produzcan por la cancelación de los créditos que se hubieren originado para financiarlas.

Las diferencias de cambio que se produzcan por el ingreso de divisas al país o por la disposición de las mismas en cualquier forma, provenientes de las operaciones y cancelaciones a que se refiere el párrafo anterior, serán consideradas en todos los casos de fuente argentina".

12. Que no se presentan discrepancias en cuanto a la materia fáctica sino que la cuestión quedó reducida al carácter que debe darse a las diferencias de cambio producidas por el capital invertido y dispuesto en el momento de su enajenación, a la luz de las normas citadas en los considerandos precedentes. Esta discusión no resulta un tema menor, ya que como resultado del criterio que se aplique se estaría, o no, frente a un hecho imponible con la consecuente obligación de ingresar un tributo. Ahora bien, el tipo penal del delito imputado a los responsables de la contribuyente Coca Cola FEMSA S.A., requiere para su configuración, por ser figura agravada del tipo penal descripto por el artículo 1°, los elementos exigidos por éste último. Es decir, que para que se configure el delito imputado en autos será necesario que el obligado, mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, haya evadido el pago de tributos. Ello manifiestamente no se da en el caso.