

Cámara Nacional de Casación Penal

NADIA A. PEREZ
Secretaria de Cámara

REGISTRO NRO. 16.003 .4

//la ciudad de Buenos Aires, a los 21 días del mes de noviembre del año dos mil once, se reúne la Sala IV de la Cámara Nacional de Casación Penal, integrada por el doctor Gustavo M. Hornos como Presidente y el doctor Mariano Borinsky como Vicepresidente, asistidos por la Secretaria de Cámara, Nadia A. Pérez, a los efectos de resolver el recurso de casación interpuesto a fs. 102/120 vta. de la presente causa Nro. 14.069 del Registro de esta Sala, caratulada: “**COUREL, Manuel Alberto s/recurso de casación**”; de la que **RESULTA:**

I. Que la Sala Penal de la Cámara Federal de Apelaciones de Tucumán, en la causa Nro. 25.982 de su Registro, por resolución de fecha 1 de octubre de 2010, resolvió confirmar en todos sus términos la resolución de la instancia anterior que disponía sobreseer a Manuel Alberto Courel por los hechos por los que fuera indagado en virtud del artículo 1 de la ley 24.769 (fs. 95/98).

II. Que, contra esa decisión, interpuso recurso de casación el señor Fiscal General ante esa Cámara, doctor Antonio Gustavo GÓMEZ (fs. 102/120 vta.); que fue concedido a fs. 122/122 vta.

III. Sostuvo que la resolución de los jueces de “a quo” carece de la debida fundamentación.

Se quejó porque la resolución de la Cámara Federal en su voto mayoritario afirma la inexistencia de la conducta dolosa de la omisión de Courel en asentar en su declaración jurada de impuestos a las ganancias del año 2004, el beneficio generado por el crédito proveniente de un juicio de expropiación. Sostuvo el señor Fiscal que a su entender Courel desplegó una maniobra dolosa suficiente para engañar al órgano tributario con la finalidad de evadir la carga fiscal, asegurándose más ganancias para su peculio. Señaló que se comprobó que habitualmente Courel obtenía

ingresos de la segunda categoría originados en colocaciones del capital como inversor en un fondo de inversión agrícola. Afirmó que siendo que Courel es abogado no pudo desconocer que a través de la adquisición de un crédito litigioso obtendría un beneficio económico, siendo que había invertido 5000 pesos a cambio de una propiedad valuada en 806.800,15 pesos.

Señaló el recurrente que el imputado intervino como apoderado en el juicio de expropiación representando a la firma expropiada compañía Taisel S.A. con domicilio en la República Oriental del Uruguay y esta sociedad es la que transfiere parte de sus derechos a Servicios Agropecuarios La Florencia SRL. Se quejó porque no se investigó el vínculo jurídico ni fáctico que había entre ambas sociedades, siendo que la relación entre ellas se representa gráficamente a través de una triangularción de cesiones de derechos con incidencia en materia de impuesto a las ganancias. Expresó que Courel se transformó en un conveniente cesionario de los derechos y acciones litigiosas asegurándose un plus ganancial al liberar el capital del impuesto pertinente.

Manifestó que al que le expropian un bien no obtiene ganancias, existe una sustitución de un bien por otro, a ese fin es consagrada la hipótesis normativa de excención. El abogado Courel cambió 5000 pesos por 806.800,25 en una maniobra que requiere de un manejo y conocimiento técnico que es ajeno al común de los ciudadanos, es decir una visión jurídica específica en pos de engañar al órgano recaudador, cualidad que califica la inconducta desplegada según lo descripto en el tipo consagrado en el art. 1 de la Ley Penal Tributaria.

Sobre esta base afirmó el señor fiscal que existió dolo en la conducta desplegada por Courel y no error excusable como afirman los jueces de “a quo”.

Como segundo argumento se agravió porque según los jueces

Cámara Nacional de Casación Penal

NADIA A. PEREZ
Secretaria de Cámara

las expropiaciones no estarán sujetos al régimen de ganancias, por lo que no podría sostenerse la existencia de una conducta de evasión al pago de tributos relacionada con la percepción de tales rubros. Sostuvo que la ganancia que obtuvo Courel al adquirir derechos sobre un inmueble por un valor nimio están alcanzados por el impuesto a las ganancias.

En segundo término analizó el recurrente los argumentos del voto del doctor San Juan. Se quejó porque el Magistrado valoró una nota de consulta interna de la AFIP en la que se dice que lo correcto sería considerar no alcanzado en el impuesto a las ganancias el enriquecimiento producido, Sin embargo esa otra es anterior a la denuncia penal finalmente realizada por la Administración de Ingresos Públicos.

Sostuvo que el contribuyente debe pagar el impuesto a las ganancias por haber obtenido un negocio de la compra de derechos de una renta de capital, correspondiente a la segunda categoría por un valor de \$801.800, 15. Sostuvo que el enriquecimiento se encontró en la fuente generadora pues Courel pagó \$5000, gano \$801.800,15 y no pagó los \$230.645,53 que le correspondía pagar por impuesto a las ganancias de capital.

Criticó asimismo el recurrente el fallo de primera instancia sostuvo que las leyes 21.499 y 21.878 eximen del pago del impuesto a las ganancias a las expropiaciones puesto a que el fundamento del instituto no es menospreciar al capital expropiado ya que de este último no se obtienen ganancias, sin embargo en el caso particular de Courel, ha obtenido beneficios muy altos.

Se quejó también porque la resolución del juez de primera instancia cita los artículos del código civil en relación a la cesión de derechos pero omite recalcar en el principio de especificidad de la ley tributaria.

Afirmó que en el caso no existió un típico caso de expropiación inmobiliaria sino que Courel obtuvo un lucro enjundioso omitiendo tributar sobre el.

Concluyó que se encuentran en autos elementos suficientes para presumir que el señor Courel ha cometido la infracción típica dispuesta en el art. 1 de la ley 24.769, al haber tergiversado la naturaleza del ingreso que declara y que asciende al monto total de \$230.645,53 a sabiendas de que tal encuadramiento lo eximiría del pago del impuesto a las ganancias. Solicitó se case la resolución revocándola y ordenando se continúen las actuaciones.

IV, Que durante el término de oficina se presentó la defensa de Manuel Alberto Courel solicitando el rechazo del recurso. Sostuvo que el Fiscal omitió mencionar la naturaleza del crédito cedido, con lo cual su exposición adolece de un vacío que no podría explicar en tanto la indemnización por expropiación se encuentra exenta del impuesto a las ganancias.

Sostuvo que el quid de la litis consiste en determinar si el beneficio comprende solo al titular del inmueble expropiado o resulta extensivo al cesionario.

En cuanto a ello, afirma la defensa que no existe ninguna prohibición a la posibilidad de ceder los derechos indemnizatorios sino que tampoco existe ningún tipo de condicionamientos para que la cesión pueda materializarse. Así entendió que son aplicables en toda su extensión las disposiciones contenidas en los artículos 1434 y concordantes del código civil y que la cesión de un derecho no puede identificarse con la novación que extingue la relación anterior y da nacimiento a otra, con un distinto acreedor, sino que es el mismo crédito que pasa del cedente al cesionario. Es decir que las leyes 21.499 y 21.878 eximen del impuesto a las ganancias a las indemnizaciones por expropiación sin formular ninguna consideración relativa a la persona del expropiado.

Cámara Nacional de Casación Penal

NADIA A. PEREZ
Secretaria de Cámara

Sostuvo que el señor Fiscal incurre en severos errores conceptuales, en tanto el iter de evasión propuesto por la Fiscalía es inexistente, sea quien sea la persona física o jurídica que perciba la indemnización, no pagara el impuesto a las ganancias. Afirmó que su defendido adquirió derechos litigiosos cedidos que conservan la misma condición impositiva que tenían para el cedente.

Solicitó en definitiva se desestime el recurso interpuesto.

IV. Que superada la etapa prevista por el art. 465, cuarto párrafo y 468, de lo que se dejó constancia en autos, quedaron las actuaciones en estado de ser resueltas. Realizado el sorteo de ley para que los señores jueces emitan su voto, resultó el siguiente orden sucesivo: doctor Gustavo M. Hornos y doctor Mariano Borinsky

El señor Juez Gustavo M. Hornos dijo:

I. Llegan las presentes actuaciones a estudio de este Tribunal en virtud del recurso de casación interpuesto por el representante del Ministerio Público contra la resolución de la Cámara “a quo” que confirmó el sobreseimiento de Manuel Alberto Courel por el delito previsto en el artículo 1° de la ley 24.769, por no haber asentado Courel, en su declaración jurada de impuesto a las ganancias del año 2004, el beneficio generado por un crédito, proveniente de un juicio de expropiación.

Se agravia en síntesis el señor Fiscal, porque entiende que la resolución de la cámara afirma la inexistencia de la conducta dolosa del imputado. Sostuvo que Courel no pudo desconocer que obtendría una ganancia de un crédito litigioso. Señaló también que las leyes 21.499 y 21.878 eximen del pago del impuesto a las ganancias a las expropiaciones pues el fundamento es no menospreciar el capital expropiado, sin embargo Courel ha obtenido beneficios muy altos.

II. Ahora bien, tanto la Cámara como el Juzgado de a quo

concluyeron que correspondía sobreseer al nombrado en tanto el hecho no encuadraba en ninguna figura penal. Para así decidir tuvieron en cuenta ambas resoluciones que está fuera de discusión que las leyes 21.499 y 21.878 eximen del pago del impuesto a las ganancias a las indemnizaciones por expropiación. Asimismo señalaron los jueces que no existe en las leyes ninguna limitación a la transferencia de los derechos indemnizatorios provenientes de la expropiación, esto es que no se advierte que las leyes 21.499 y 21.878 regulen de manera específica o alteren la estructura que de acuerdo al código civil rige para la cesión de derechos. Señalaron también que estamos frente a una exención objetiva, es decir despersonalizada que existe en la medida en que se verifique la condición necesaria, esto es el pago de una indemnización por expropiación, así las cosas siendo que la cesión implica una sustitución de un sujeto por otro en una relación jurídica, sin que ésta experimente modificación o alteración, recibiendo el cesionario los mismos derechos que tenía el cedente, no existe razón jurídica que obligue a suprimir la excepción de que goza el concepto de indemnizatorio. Sobre esta base concluyeron los jueces de ambas instancias que no existió en autos conducta dolosa por parte de Courel de asentar en su declaración jurada de impuestos las ganancias de 2004 el beneficio generado por el crédito proveniente de un juicio de expropiación.

La presentación casatoria no logra conmover los fundamentos expuestos. De la reseña de sus argumentos efectuada en los resultandos, se desprende que, en definitiva, el señor Fiscal sostiene que Courel desplegó una maniobra dolosa con el fin de engañar al órgano tributario, en tanto como abogado no pudo desconocer que a través de la adquisición de un crédito litigioso obtendría un beneficio económico. Sin embargo, su razonamiento soslaya lo dicho tanto por el juez de grado, como por la Cámara “a quo” en cuanto a que el artículo 20 de la ley 21.499 establece que los rubros que compongan la indemnización producto de una

Cámara Nacional de Casación Penal

NADIA A. PEREZ
Secretaria de Cámara

expropiación no estarán sujetos al pago de impuestos o gravámenes...” En efecto, no estando sujeto al pago de impuesto alguno el rubro indemnización en las expropiaciones, mal podría sostenerse la existencia de una conducta de evasión al pago de tributos, relacionada con la percepción de tales rubros.

Repárese en que surge de las constancias de autos que en diciembre de 1984, el gobierno de la provincia de Tucumán, expropió un inmueble de propiedad de “Compañía Taisel S. A.” lo que motivó que la expropiada iniciara acciones legales mediante los autos “Compañía Taisel S.A. /c gobierno de la provincia de Tucumán s/ expropiación”. Que en mayo de 2001 la mencionada compañía cedió a servicios agropecuarios “La Florencia S.R.L.” el 45% de las acciones o derechos litigiosos resultantes de la causa mencionada “ut supra”. En diciembre de 2001 servicios agropecuarios “La Florencia S.R.L.” cedió a Manuel Alberto Courel las acciones y derechos litigiosos oportunamente adquiridos a “Taisel S.A.” Así las cosas en el año 2003 se dictó sentencia en la causa haciendo lugar a la demanda impuesta y condenando al estado Provincial a pagar en concepto de capital e intereses la suma de 2.328.427,57 pesos, de los cuales Courel obtuvo el 45% del 77% que correspondía a la compañía Taisel S.A. ascendía a la suma de 806.800,15 pesos.

Es decir, que el pago de la indemnización por haberse hecho lugar a la demanda por un juicio de expropiación está exento del pago al impuesto a las ganancias, pues tal y como señala el Fiscal el fundamento de la excepción, es no menospreciar el capital expropiado. Ello, independientemente de quien cobre la indemnización sea el titular de la acción o haya cedido sus derechos, pues en la cesión de créditos el cedente ocupa la misma situación jurídica -en cuanto a los derechos transmitidos- y los adquiere en el mismo estado en que los tenía el cedente (cfr. arts. 1434.

1458 y 1747 del código civil). El señor Fiscal se agravia por que entiende que los jueces de ambas instancias han omitido recalcar en el principio de especificidad de la ley tributaria, sin embargo no señala el recurrente ni surge de la ley ninguna norma específica que establezca alguna diferenciación en cuanto a este aspecto.

Criticó también el recurrente el voto del doctor San Juan en cuanto a que valoró una nota en consulta del a AFIP, sin embargo de la lectura del voto cuestionado se advierte que el Magistrado analizó los fundamentos de dicha nota haciendo suyos los argumentos para concluir fundadamente que el hecho no se encontraría alcanzado por las previsiones descriptas en el hecho imponible.

De lo dicho hasta aquí entiendo que el imputado cobró una indemnización por unos derechos que le habían sido cedidos que estaba exenta desde su origen del pago al impuesto a las ganancias. Por ello, comparto el criterio asumido en ambas instancias en cuanto afirman la inexistencia de conducta ardidosa de Cuerel en su omisión de incluir en la declaración jurada del año 2004, un beneficio obtenido por la percepción de un porcentaje indemnizatorio por expropiación que –como quedara establecido- desde su punto de vista no esta sujeto a gravamen alguno, circunstancia que el señor Fiscal no ha logrado rebatir en la presentación casatoria traída a estudio.

III. En virtud de lo expuesto, propongo el rechazo del recurso interpuesto por el señor Fiscal, sin costas (arts. 530 y 532 del C.P.P.N.).

El señor juez Mariano H. Borinsky dijo:

I. Comparto sustancialmente las consideraciones formuladas por el distinguido primer votante, doctor Gustavo Hornos, para avalar el rechazo del recurso de casación articulado por el Fiscal General contra la resolución del “a quo”, mediante la cual dispuso confirmar la decisión por

Cámara Nacional de Casación Penal

NADIA A. PEREZ
Secretaria de Cámara

la que el magistrado instructor sobreseyó a Manuel Alberto Courel en orden al hecho objeto de investigación en autos.

Al respecto, estimo pertinente destacar que, si bien las presentes actuaciones se iniciaron a raíz de la denuncia formulada por la A.F.I.P.-D.G.I., dicho organismo no se constituyó como parte querellante. Consecuentemente, el sobreseimiento en cuestión sólo fue impugnado, primero para excitar la jurisdicción del tribunal “a quo” y luego la de esta Cámara, exclusivamente por parte del Ministerio Público Fiscal.

Por lo demás, conforme lo señala el primer votante, a cuyos fundamentos me remito por razones de brevedad, las dos instancias jurisdiccionales anteriores fundaron, con suficiencia y correctamente, la atipicidad del hecho atribuido a Courel. Concretamente, ambas explicaron que la ley 21.449 –art. 20, *in fine*- (“Ley de Expropiaciones”, B.O.: 21/01/77) y la ley 21.878 –art. 1º- (“Ley de exenciones impositivas para expropiaciones realizadas por provincias o municipios”, B.O.: 26/09/78)) eximen del pago del impuesto a las ganancias a las indemnizaciones por expropiación (exención objetiva). Además, puntualizaron que dichas normas no contienen disposición específica alguna que modifique la regulación establecida por el Código Civil en materia de cesión de derechos. Y, consecuentemente, el juez de primera instancia como así también la Cámara de Apelaciones concluyeron que el nombrado no realizó una omisión dolosa en los términos de lo normado por el art. 1º de la ley 24.769 (“Ley Penal Tributaria”, B.O.: 13/01/97), al no haber asentado el beneficio generado por un crédito proveniente de un juicio de expropiación (crédito que Courel había obtenido como producto de una cesión de derechos), en su declaración jurada de impuestos a las ganancias correspondiente al ejercicio

fiscal 2004. Ello es así, porque dicho crédito, dada su causa fuente, desde su origen estuvo exento de gravamen.

II. En consecuencia, conforme lo anticipado, adhiero a la propuesta del doctor Hornos de rechazar el recurso de casación interpuesto por el señor Fiscal General, sin costas (C.P.P.N., arts. 530 y 532).

Por ello, existiendo concordancia de opiniones, no resultó necesaria la desinsaculación de un tercer magistrado en reemplazo del doctor Mariano Gonzalez Palazzo, quien cesó en sus funciones– Acordada 8/11 de esta Cámara- (artículo 109 del Reglamento para la Justicia Nacional), el Tribunal

RESUELVE:

RECHAZAR el recurso de casación interpuesto por el señor Fiscal General, doctor Antonio Gustavo Gómez a fs. 102/121, sin costas (arts. 530 y 532 del C.P.P.N.).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, remítase la causa a la Sala Penal de la Cámara Federal de Apelaciones de Tucumán, provincia homónima, sirviendo la presente de muy atenta nota de envío.

MARIANO H. BORINSKY

GUSTAVO M. HORNOS

Ante mí:

NADIA A. PEREZ
Secretaria de Cámara