



REGISTRO N° 1837/15

//la Ciudad de Buenos Aires, a los 22 días del mes de octubre de dos mil quince, se reúnen los miembros de la Sala Tercera de la Cámara Federal de Casación Penal, doctores Liliana Elena Catucci, Eduardo Rafael Riggi y Mariano Hernán Borinsky, bajo la presidencia de la primera de los nombrados, asistidos por el Prosecretario de Cámara, doctor Walter Daniel Magnone, con el objeto de dictar sentencia en la **causa n° CPE 990000284/2011/T01/CFC1** del registro de esta Sala, caratulada "**Puigbonet, Enrique s/ recurso de casación**". Representa al Ministerio Público el señor Fiscal General doctor Raúl Omar Pleé; a la parte querellante (AFIP-DGI), las doctoras Jimena Gallardo y Olga Drebnica; y ejerce la defensa de Enrique Puigbonet, los doctores Pedro Gustavo Cruz Henestrosa e Ileana Elisa Puigbonet.

Efectuado el sorteo para que los señores jueces emitan su voto, resultó que debía observarse el siguiente orden: doctor Eduardo Rafael Riggi, doctora Liliana Elena Catucci y doctor Mariano Hernán Borinsky.

VISTOS Y CONSIDERANDO:

El señor juez **doctor Eduardo Rafael Riggi** dijo:

PRIMERO:

1.- Llega la causa a conocimiento de esta Alzada a raíz del recurso de casación interpuesto a fs. 1953/1964 por la querrela (AFIP-DGI), contra la sentencia de fs. 1936/1949 dictada por el Tribunal Oral en lo Penal Económico n° 3, en cuanto resolvió -en lo que aquí interesa- "**ABSOLVER DE CULPA Y CARGO a Enrique PUIGBONET (...) con relación a los hechos consistentes en la presunta evasión agravada del Impuesto a la Transferencia de Combustibles Líquidos de la firma Industrias Químicas Carbinol S.A. correspondiente a los ejercicios fiscales 1999 (\$1.720.311,15), 2000 (\$2.985.670,46) y 2001 (\$4.556.465,87) por el que fuera acusado en los respectivos alegatos formulados por la parte querellante Administración Federal de Ingresos Públicos**

-Dirección General Impositiva y el Ministerio Público Fiscal (art. 2 incs. "a" y "c" de la ley 24.769, art. 7 de la ley 23.966 -según texto ordenado por el decreto 518/98-), sin costas".

2.- El Tribunal de mérito concedió a fs. 1966/vta. el remedio impetrado, el que fue mantenido en esta instancia a fs. 1975.

3.- La recurrente encuadró su recurso en las previsiones del artículo 456 incisos primero y segundo del Código Procesal Penal de la Nación.

En primer lugar, consideró que "se encuentran erróneamente aplicados en autos, los preceptos establecidos en la ley penal tributaria y la ley de Transferencia a los combustibles líquidos vigentes al momento de los hechos".

Entendió en tal sentido que "la letra del art. 7 inc. c) de la Ley 23.966 -vigente a la época de los hechos- tenía como propósito la estimulación de actividades de elaboración de productos químicos, petroquímicos, pinturas, diluyentes y similares, utilizándose a tal fin como instrumento, la desgravación de la adquisición de los insumos en cuestión, siempre y cuando estos sean aplicados a ese proceso productivo".

Sostuvo que "ninguno de esos extremos podía admitirse como satisfechos por el accionar de Industrias Químicas Carbinol S.A., puesto que los solventes y aguarrases adquiridos con destino exento, fueron meramente mezclados con otros productos sin que estos puedan modificar la composición o propiedades que presentan los primeros en estado puro, para venderlos a terceros bajo denominaciones ficticias de 'diluyentes' y/o 'Thinners'; de suerte que éste proceder constituía una reventa total del producto adquirido en virtud del beneficio en trato, soslayándose de esta manera los destinos a los que la ley del gravamen supedita la operatividad de la exención contemplada por la norma".

Afirmó que "[c]onsta el informe de la Secretaría de Energía [que] concluyó a partir de las características técnicas de los productos comercializados por el inspeccionado



que (...) *Industrias Químicas Carbinol no ha procedido a una transformación sustancial de la materia prima, esto conlleva a sostener que no se han modificado sus propiedades originales, teniendo en consecuencia la obligación de ingresar el Impuesto a la Transferencia a los Combustibles Líquidos por dichas operaciones".*

Alegó en otro orden que *"no puede dudarse acerca del efectivo conocimiento que Enrique Puigbonet tuvo acerca de los parámetros y de las cuestiones propias de la materia, dada la profesión del encartado. Ello, considerando propiamente la maniobra, se entiende que hubo certero conocimiento a los requerimientos a los que se encontraba supeditada la exención impositiva de que se trata, puesto que para gozar de aquella la firma que él presidía debió realizar distintas gestiones relativas a la inscripción de esa sede social como operadora de esos enseres, demostrando contar con la logística necesaria para aplicarlas a un proceso de elaboración, y el cumplimiento de las demás condiciones formales para que el organismo recaudador la considere como sujeto pasible de la exención".*

De ese modo afirmó que *"se logró determinar que el imputado como presidente de Industrias Químicas Carbinol S.A., ha intentado justificar el proceso de elaboración requerido por la norma a través de la acción de agregar ínfimos porcentajes de aditivos a las materias primas adquiridas al amparo de la exención tributaria".*

Sostuvo que *"independientemente de la interpretación que se efectúa de la letra del art. 7 inc. c) de la Ley 23.966 -más teniendo en cuenta la modificación ampliatoria de la Ley 25.345-, la norma era clara al exigir un proceso de elaboración que en el caso claramente NO se ha efectuado. (...) Lo expresado se ve ratificado con el informe de la Secretaría de Energía que da cuenta de la inexistencia de un proceso de elaboración concreto, advirtiéndose un mero proceso de simple mezcla en pequeñas porciones que no logra desvirtuar la original composición del solvente".*

Formuló reserva del caso federal.

4.- Durante el término de oficina previsto por los artículos 465 y 466 del Código Procesal Penal de la Nación, no hubo actividad de las partes.

5.- Superada la etapa procesal prescripta por el artículo 468 del ritual, en la que las partes presentaron breves notas, la causa quedó en condiciones de ser resuelta.

SEGUNDO:

1.- Se imputa en las presentes actuaciones a Enrique Puigbonet la comisión en calidad de autor del delito previsto en el artículo 2º inciso "c" de la ley 24.769, en orden a la presunta evasión del pago del Impuesto a la Transferencia de Combustibles Líquidos (Ley 23.966) por los ejercicios fiscales 1999 (julio de 1998 a junio de 1999, \$ 1.720.311,15), 2000 (julio de 1999 a junio de 2000, \$ 2.985.670,46) y 2001 (julio a diciembre de 2000, \$ 4.556.465,87), mediante la utilización abusiva de la exención prevista en el inciso "c" del artículo 7º de la ley 23.966, con relación a la contribuyente "Industrias Químicas Carbinol S.A." (cfr. requerimientos de elevación a juicio de la querrela y del Ministerio Público Fiscal obrantes a fs. 1334/1342 vta. y 1344/1354, respectivamente, y resolución de fs. 1769/1772).

Conforme se describiera en el requerimiento fiscal mencionado, *"[l]a inspección invocó en sustento del ajuste practicado que los productos que fueran denominados por el contribuyente como supuestos 'diluyentes' y 'thinnes', en rigor de verdad se encuentran conformados por una simple mezcla que ostenta, según el caso, altos porcentajes de solventes y aguarrases en estado puro y que fueran adquiridos al amparo de la exención prevista en el inc. c) del art. 7mo. de la ley 23.966, a los que se adicionó porcentajes ínfimos de cortes alifáticos que en nada modifican la calidad o aptitud que presentaban los componentes mencionados en estado puro"*.

2.- El Tribunal Oral sentenciante tuvo por acreditado que el contribuyente "Industrias Químicas Carbinol



S.A." efectivamente obtuvo la exención de tributar el Impuesto sobre Combustibles Líquidos y Gas Natural en el período comprendido entre el 01/10/1998 y el 31/12/2000, mediante la presentación ante la AFIP-DGI de los formularios n° 695 correspondientes. Sin embargo, absolvió al imputado al considerar que la normativa vigente a la época de los hechos no exigía, para que el producto estuviera abarcado por la exención, que el mismo sea transformado de manera sustancial, de modo que implique una modificación de sus propiedades originales o su desnaturalización como tal; sino que tal exigencia recién fue incorporada mediante la reforma introducida por la ley 25.345 publicada en el Boletín Oficial el 17/11/2000.

De ese modo, concluyó que *"durante los períodos en los que la empresa 'Industrias Químicas Carbinol S.A.' realizó las maniobras que se le imputan, cumplía desde el punto de vista químico productivo, con las exigencias que reglamentaba la normativa, y por ello, merecedoras de la exención gozada por ésta, toda vez que el art. 7 inc. c) de la ley 23966- (t.o. por el Decreto 518/98) no exigía que a los fines de la exención del Impuesto a la Transferencia de Combustibles acreditara la transformación sustancial de la materia prima [o] la modificación de las propiedades o su desnaturalización para su utilización como combustible"*.

3.- Debemos tener presente que la ley n° 23.966 vigente al momento de los hechos (texto según Decreto 518/98, versión anterior a la reforma introducida por la ley 25.345), mediante la cual se estableció un impuesto sobre la transferencia a título oneroso o gratuito de diversos combustibles líquidos y gas natural de origen nacional o importado, determinaba en su artículo 7° que quedarían exentos del referido impuesto los productos gravados cuando se tratase de *"los solventes alifáticos y aromáticos y el aguarrás, tengan como destino el uso como materia prima en la elaboración de productos químicos y petroquímicos, como insumo de la producción de pinturas,*

diluyentes, adhesivos, agroquímicos y en el proceso de extracción de aceite para uso comestible”.

De ese modo, advertimos que el Tribunal *a quo* ha efectuado una correcta interpretación de la normativa aplicable al caso, por cuanto la modificación sustancial del producto original no formaba parte de las exigencias impuestas por la normativa vigente a los fines del goce de la exención al pago del impuesto de referencia; criterio este que fue a su vez sostenido por el Juzgado Comercial interviniente en el concurso preventivo de la contribuyente -y luego confirmado por la Cámara de Apelaciones correspondiente- en cuanto se declaró inadmisibile el crédito fiscal invocado por el organismo recaudador (cfr. resolución cuyas copias obran a fs. 840/844).

Al contrario, la exigencia de modificación sustancial de la materia prima adquirida en esos términos fue recién incorporada mediante la sanción de la ley n° 25.354, sancionada con posterioridad a la comisión de los hechos aquí investigados (B.O. 17/11/2000). En efecto, su artículo 42 estableció la sustitución del inciso “c” del artículo 7° de la ley 23.966 por el siguiente: ***“Tratándose de solventes aromáticos, nafta virgen y gasolina natural o de pirólisis u otros cortes de hidrocarburos o productos derivados, tengan como destino el uso como materia prima en los procesos químicos y petroquímicos que determine taxativamente el Poder Ejecutivo nacional en tanto de estos procesos derive una transformación sustancial de la materia prima modificando sus propiedades originales o participen en formulaciones, de forma tal que se la desnaturalice para su utilización como combustible y tratándose de hexano, tenga como destino su utilización en un proceso industrial para la extracción de aceites vegetales y en tanto estos productos sean adquiridos en el mercado local o importados directamente por las empresas que los utilicen para los procesos indicados precedentemente; y en tanto quienes efectúen dichos procesos acrediten ser titulares de las plantas industriales para su procesamiento. La exención prevista será procedente en tanto las***



empresas beneficiarias acrediten los procesos industriales utilizados, la capacidad instalada, las especificaciones de las materias primas utilizadas y las demás condiciones que establezca la autoridad de aplicación para comprobar inequívocamente el cumplimiento del destino químico o petroquímico o del destino industrial de extracción de aceites vegetales declarado, como así también los alcances de la exención que se dispone" (el resaltado nos pertenece).

Es que el principio de legalidad tributaria, enunciado como *nullum tributum sine lege*, nos impone que "sólo por una ley del Congreso pueden establecerse los supuestos y elementos de la 'relación tributaria'; esto es: el hecho imponible, los presupuestos de hecho a los que se atribuirá el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, la forma de calcular la base imponible, las alícuotas correspondientes y las exenciones al régimen determinado" (Catania, Alejandro, *Régimen Penal Tributario. Estudio sobre la Ley 24.769*, Editores del Puerto, Buenos Aires, 2007, pág. 7); por lo que resulta ilegítimo exigir al contribuyente el cumplimiento de requisitos no previstos legislativamente al momento de la obligación tributaria.

4.- Por lo expuesto, en definitiva, propiciamos al Acuerdo y votamos por rechazar el recurso interpuesto por la querrela, con costas (artículos 456 incisos 1º y 2º, 470 y 471 a *contrario sensu*, 530 y 531 del Código Procesal Penal de la Nación).

Tal es nuestro voto.

La señora juez **doctora Liliana Elena Catucci** dijo:

Por compartir las consideraciones vertidas en el voto que lidera el Acuerdo, me adhiero al rechazo del recurso de casación intentado por la querrela, con costas.

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

En primer lugar cabe recordar que luego de celebrado el debate, el tribunal de mérito absolvió a Enrique Puigbonet con relación a los hechos consistentes en la presunta

evasión agravada del Impuesto a las Transferencia de Combustible Líquidos de la firma Industrias Químicas Carbinol S.A. correspondiente a los períodos fiscales 1999 por un monto de \$1.720.311,15; 2000 por un monto de \$2.985.670,46 y 2001 por un monto de \$4.556.465,87.

En sus respectivos alegatos, la parte querellante –AFIP-DGI– y el Ministerio Público Fiscal, coincidieron en sostener que la mencionada pretensión fiscal surgía como consecuencia de que la firma Industrias Químicas Carbinol S.A., adquirió solventes y aguarrás bajo el amparo de la exención prevista en el art. 7 de la ley 23.966 “Impuesto Sobre Combustibles Líquidos y el Gas Natural” –según texto ordenado por el Decreto 518/98 (B.O. 18/5/98)–, vendiéndolos en el mismo estado en el que fueron adquiridos, conducta que se encuentra subsumida en el inc. c) del art. 2 de la ley 24.769.

Sentando lo expuesto, y sellada como se encuentra negativamente la suerte del recurso de casación deducido por la querrela AFIP-DGI –atento al voto concurrente de mis distinguidos colegas que me preceden en la votación–, me limitaré a señalar mi disidencia en cuanto a los alcances otorgados al art. 7 de la ley 23.966.

Por el citado artículo se dispone que “Quedan exentas de impuesto las transferencias de productos gravados cuando [...] inc. c) Tratándose de los solventes alifáticos y aromáticos y el aguarrás, **tengan como destino el uso como materia prima en la elaboración** de productos químicos y petroquímicos, **como insumo** de la producción de pinturas, diluyentes, adhesivos, agroquímicos y en el proceso de extracción de aceite para uso comestible. También estará exentas las transferencias de nafta virgen y gasolina natural, cuando estos productos estén destinados al uso petroquímico” (lo resaltado pertenece al presente).

De allí, que el requisito para gozar de la exención impositiva residía en que los combustibles mencionados fueran utilizados como materia prima o insumo en la elaboración



Cámara Federal de Casación Penal

Sala III
Causa N° CPE
990000284/2011/T01/CFC1
"Puigbonet, Enrique
s/recurso de casación"

de otros productos, circunstancia que no se verifica en el caso de autos, sino, por el contrario, un mero fraccionamiento de las sustancias adquiridas que no logra desvirtuar la original composición del solvente.

En orden a lo expuesto, propicio **HACER LUGAR** al recurso de casación deducido por la querrela –AFIP-DGI–, y en consecuencia **ANULAR** la sentencia impugnada, y **REENVIAR** las actuaciones a un nuevo tribunal para la celebración de un nuevo juicio. Sin costas (arts. 471, 530 y 531 del C.P.P.N.).

En mérito a la votación que antecede, el Tribunal, por mayoría, **RESUELVE:**

RECHAZAR el recurso interpuesto por la querrela, con costas (artículos 456 incisos 1º y 2º, 470 y 471 *a contrario sensu*, 530 y 531 del Código Procesal Penal de la Nación).

Regístrese, notifíquese, comuníquese a la Dirección de Comunicación Pública de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (Acordada de la CSJN 15/13) y remítase al Tribunal de procedencia, sirviendo la presente de atenta nota de envío.

Ante mí: