

**0270**

**SUPREMA CORTE DE JUSTICIA:**

El Fiscal de Corte y Procurador General de la Nación en estos autos caratulados: **“G. F, E. UN DELITO DE DEFRAUDACION TRIBUTARIA. CASACION PENAL” I.U.E. 2-37796/2015** expone:

**ANTECEDENTES PROCESALES**

1.- **E. R. G. F**, resultó condenado como autor penalmente responsable de un delito de defraudación tributaria, a la pena de 11 meses de prisión, y la suspensión de los derechos políticos y de cargo u oficio público, por sentencia n° 22 del 14 de agosto de 2018 dictada por el Sr. Juez Letrado de Primera Instancia en lo Penal Especializado en Crimen Organizado de 2° Turno (fs. 267-272 vta.).

El Tribunal de Apelaciones en lo Penal de 2° Turno, confirmó la apelada por sentencia N.º 386 del 20 de diciembre de 2018 (fs. 307-314 vta.).

La defensa de E. G, interpuso recurso de casación contra dicha sentencia en escrito que luce de fs. 350-354 vta., y la Sala por Decreto N.º 100 del 18 de marzo de 2019 dispuso la elevación de los autos a la Suprema Corte de Justicia (fs. 359).

La Corporación por sentencia N° 578 de fecha 8 de abril de 2019 (fs. 364), dio ingreso al recurso y confirió traslado del mismo, el que fue evacuado por el Sr. Fiscal Letrado Especializado en Crimen Organizado, el que solicitó el rechazo de la casación impetrada (fs. 370-371 vta.).

La Suprema Corte de Justicia por Resolución n.º 755 del 6 de mayo de 2019 le confirió vista a esta Fiscalía (fs. 373), lo que se efectivizó el 9 de los corrientes (fs. 374 y vta.).

2.- La defensa plantea sus argumentos en los siguientes términos.

- Inventario notarial en testimonio protocolizado

La sentencia no le da a este inventario, el valor convictivo que le asigna el art. 1574 C.C. El mismo es un testimonio notarial protocolizado por el Escribano S. C. M, por lo que se “presume auténtico, mientras no se demuestre lo contrario mediante tacha de falsedad. Igual regla se aplicará al documento privado cuyas firmas se encuentren autenticadas por notario”, según dispone el art. 170 CGP.

- Infracción al sistema de prueba legal tasada

Veiras señala que cuando un documento público (siempre que éste no constituya el elemento del delito, sino un instrumento meramente probatorio), si el tribunal no le hubiere atribuido el valor convictivo que la ley le asigna a ese medio probatorio, es procedente el recurso de casación por infracción a las reglas legales de valoración de la prueba (en definitiva constituye una infracción a la norma de derecho), ya que ello pudo haber sido determinante de la parte dispositiva de la sentencia.

No hay en la sentencia ninguna referencia sobre la autenticidad de dicho documento, en atención a su naturaleza de documento incorporado a un protocolo notarial, con firma certificada, cuyo valor probatorio resulta tasado legalmente por el art. 170.1 CGP, lo que resulta determinante de la parte dispositiva de la sentencia en recurso.

Como colofón, a fs. 313, la sentencia en recurso realiza el elenco de medios probatorios que llevan a concluir que mi defendido fue autor del reato, no incluye ninguna referencia al testimonio notarial protocolizado que

contiene el inventario de los materiales eléctricos, ni a su valor probatorio dado por el art. 170.1 CGP.

- El alcance de la existencia de una infracción o errónea aplicación de normas de derecho en el art. 270 CGP

Garderes y Valentin, consideran que los mismos argumentos que permiten revisar la aplicación de los criterios legales de valoración de la prueba en la casación civil, deben admitirse como fundamento de la casación penal, puesto que en esencia la sana crítica es una regla general.

- El agravio sobre la falta de otorgamiento convictivo al inventario notarial en testimonio protocolizado.

Agravia a mi defendido que la sentencia en recurso no haya considerado un elemento convictivo legalmente tasado y no impugnado respecto de la realidad de las facturas cuestionadas por la DGI, esto es que correspondieron a operaciones reales, donde se verificó la transmisión patrimonial desde la vendedora a la compradora, que solicito se confeccionara el inventario instrumentado en testimonio notarial protocolizado.

- El hecho jurídicamente relevante

El verbo nuclear del delito de defraudación tributaria es “proceder con engaño”, por lo que determinar la existencia de correspondencia entre la facturación y la realidad material o la falta de correspondencia con esa realidad, constituye el hecho jurídicamente relevante que resulta necesario para condenar o para absolver a mi defendido.

Por ello, es sumamente relevante la consideración del inventario del material eléctrico que se halla documentado en un testimonio notarial protocolizado, con el valor probatorio legalmente tasado, que prueba en

forma directa una circunstancia de hecho impeditiva de la imputación fiscal de la DGI sobre la falta de correspondencia de las facturas del crédito fiscal en el IVA con la realidad. El inventario fue agregado al expediente administrativo sin que la DGI lo impugnara. Luego fue agregado en autos, sin que la Fiscalía lo impugnara. Por ello, este documento prueba directamente que los materiales comprados estaban a la fecha del inventario en el domicilio fiscal.

- El inventario como medio de prueba rival

Agravia a mi defendido que la sentencia en recurso no hubiera optado por el criterio de la simplicidad en el combate entre medios probatorios diversos, donde debería elegirse la hipótesis más simple o más natural para explicar el mayor número de hechos. Y en este caso, la disponibilidad material de los materiales eléctricos adquiridos en cabeza de la empresa compradora, es prueba documental pública, directa y simple, que no fue expresamente controvertida ni siquiera considerada.

Se agravia asimismo en cuanto a que la sentencia no haya invocado el criterio de la “coherencia narrativa” en ese combate entre medios probatorios diversos, ya que este criterio es el que mejor se ajusta a la libertad comercial entre dos partes. La coherencia narrativa se adapta mejor a la prueba documental directa allegada a la causa por mi defendido desde su primera declaración en la DGI, lo que demuestra la coherencia narrativa que se mantuvo en todo el procedimiento administrativo y en este proceso penal. El inventario demuestra la tenencia efectiva de los materiales eléctricos en cabeza de la empresa compradora. El inventario no impugnado es un medio directo de prueba sobre la disponibilidad material de los bienes comprados cuestionados.

- el principio general in dubio pro reo, es una garantía de Derechos Humanos de larga raigambre y aceptabilidad en el Derecho Penal.

Resulta una garantía cuando se verifican 2 hipótesis contradictorias y cuando una de ellas no esgrime prueba directa contra el acusado y se ha descartado implícitamente tenerla en cuenta en la sentencia en recurso, apartándose de una regla legal de prueba tasada.

- La distribución de la carga de la prueba se relaciona con la “garantía de la presunción de inocencia”, porque este principio general de derecho, desplaza la carga de la prueba en su totalidad al terreno de la causación, y confiere al imputado plena subjetividad procesal sobre el *thema probandum*.

## CONSIDERACIONES JURÍDICAS

### **i.- Art. 270 CGP y art. 270 CPP**

En cuanto a la aplicación del art. 270 del C.G.P. al proceso penal, tal como pretende el recurrente, esta Fiscalía considera que no es procedente, como sostuvo en dictamen N.º 412/2017 "*cabe traer expresamente a colación, lo que dispone el art. 270 CPP en su segundo inciso: “No podrán discutirse los hechos dados por probados en la sentencia, los que se tendrán por verdaderos.”*

*Es indudable que frente a la perentoria prohibición establecida en este inciso, es claro que no es posible admitir el reexamen de los supuestos de hecho ni, por consiguiente, la ponderación de la prueba de esos elementos fácticos efectuadas por el tribunal de mérito.*

*Y el art. 6 CPP, invocado por el recurrente que dispone: “(Complementación legal) Las palabras y el espíritu de estas normas se integran con lo que disponen las leyes de la República, siempre que no se les opongan, directa o indirectamente ”, deviene inaplicable en este caso.*

*En efecto, la clara e inequívoca redacción del inc. 2 de la primer norma señalada, torna innecesaria y por lo tanto inhibe a juicio de este dictaminante, la aplicación de la norma de integración prevista en el art. 6 CPP., de modo que ..... , no es ajustado a derecho, hacer extensiva las normas específicas de la casación civil a la casación penal.*

*Y aún en el caso de que existiera un vacío legal, extremo este que descartamos por lo expuesto ut supra, tampoco sería de aplicación la normativa civil en virtud de que el propio art. 6 CPP, establece una condición para proceder a su aplicación, que consiste en que la norma a aplicarse por vía de integración “no se les opongan directa o indirectamente”.*

*Y este es un típico caso en el cual la integración con la norma civil en ese trámite, colide sin lugar a dudas con el claro tenor del inc. 2 del art. 270 del CPP.*

## **ii.- Art. 1574 CC. Y Art. 170.1 CGP**

Cabe precisar en primer término que no hay en nuestro proceso penal supuestos de prueba tasada como señalan Garderes y Valentín, citando a Landoni (Santiago Garderes-Gabriel Valentin. Código del Proceso Penal Comentado, pag. 450), es así que la valoración de la prueba se efectúa según las reglas de la sana crítica (art. 174 CPP).

Y si bien “los documentos”, constituyen uno de los medios de prueba, incluido a texto expreso en el art. 173 del CPP, como señala el ilustre procesalista Dr. Victor Hugo Bermúdez, en ninguno de los ocho capítulos restantes del título IV existe la más mínima referencia a este medio probatorios. La razón de tal omisión radicaría en que al haberse eliminado radicalmente la prueba legal o tasada, se omitió toda regulación de la prueba “testimonial” (en realidad sería documental), representante típica de ese sistema de valoración

prefijada legalmente. (Los Medios de Prueba, en Curso sobre el Código del Proceso Penal. FCU, pag. 322).

El mencionado autor acota en este sentido, que la prueba documental carece en el proceso penal de la importancia que reviste en el proceso civil.

Pues bien, de acuerdo a lo dispuesto por los arts. 1574 y 1575 del CC así como por el art. 170.1 del CGP, un instrumento público hace plena fe en cuanto al hecho de haberse otorgado y su fecha, mientras no se demuestre lo contrario mediante tacha de falsedad.

Y el motivo de agravio finca en la afirmación del encausado en cuanto a que la Sala ha desconocido el valor convictivo legalmente tasado y no impugnado, del Acta de Inventario protocolizada por el Escribano S. C el día 6 de diciembre de 2013, obrante de fs. 63 a 66 vta., que contiene el inventario de los materiales eléctricos.

Tal aseveración carece de sustento, por cuanto la Sala no desconoció la validez ni el contenido del Acta en cuestión, sino que sencillamente el valor convictivo de la misma no constituyó un elemento probatorio relevante a los efectos de descalificar todo el andamiaje probatorio allegado a la causa, el cual valorado en su conjunto, llevaba a una conclusión contraria a la cual el recurrente pretendía arribar con ese documento.

Por otra parte, no le asiste razón al recurrente en cuanto afirma que la Sala no incluyó ninguna referencia a este documento, puesto que en el Considerando II, consigna: *“Como bien lo explica el perito de ITF, M. A, “....a criterio del suscrito, los Inspectores de la Administración Tributaria cumplieron adecuadamente con los procedimientos de estilo hasta llegar a la determinación, arribando a conclusiones razonables y técnicamente correctas, las que se detallan en su acabado informe. Por otra parte, es menester precisar*

*que, la presentación de un inventario realizado notarialmente, como es el elaborado por el Esc. C el día 6 de diciembre de 2013 en la finca ubicada en la calle AA Manzana xx Solar x, no implica necesariamente que la “propiedad” de dicha mercadería sea de BB SRL, sino simplemente la existencia de ésta en dicho lugar, “propiedad” que a efectos de su constatación debería tener una “trazabilidad documental” que permita verificarla, situación que en la especie y por lo que se desprende de los antecedentes administrativos, no ha podido ser analizada por el Equipo Inspectivo por los motivos informados por este” (fs. 57 y vta.) (destacado nuestro).*

Merece destacarse asimismo que la pericia, uno de cuyos fragmentos se transcribió en el párrafo anterior, no fue impugnada ni controvertida en debida forma por parte de la defensa.

#### **i.- Valoración de la prueba. - Art. 174 C.P.P.**

Como se ha sostenido reiteradamente, el artículo 174 dispone que los jueces apreciarán la eficacia de las pruebas de acuerdo con las reglas de la sana crítica.

En cuanto al sistema de la sana crítica racional para la valoración de la prueba, De la Rúa afirmaba que es aquél en el cual: *“el juzgador no está sometido a reglas que prefijen el valor de las pruebas, sino que es libre para apreciarlas en su eficacia, con el único límite de que su juicio sea razonable. Es decir, que al apreciar los elementos de prueba incorporados al proceso, observe las reglas fundamentales de la lógica, de la psicología y de la experiencia común...Su razonamiento no debe ser arbitrario ni violar las máximas de la experiencia; debe mantener una congruente relación entre las*

*premisas que establece y las conclusiones a que llega*". ( Cf. “La casación penal”, p.147).

En efecto, el sistema de la sana crítica para la valoración de la prueba, da al Juez libertad para apreciar la eficacia persuasiva de la misma, con el único límite de que el juicio que se haga sea razonable, conforme a las leyes de la lógica o adecuadamente explicitado, de forma de permitir el control de su logicidad (Cf. De la Rúa, “El recurso de casación”, Couture, “Estudios de Derecho Procesal” T. II pag. 181 a 227).

En definitiva entonces, no basta con justificar que la valoración probatoria efectuada por la Sala, a juicio del recurrente, no es ajustado al contenido de la prueba producida, sino que lo que resulta menester dilucidar es si las conclusiones en la sentencia atacada, se encuentran reñidas con las reglas de la lógica, que es la única hipótesis que habilita a revalorar la prueba, como lo ha venido sosteniendo esta fiscalía hasta el presente (Cfme. Dictámenes: 1069/99,167/00, 892/01, 1432/02, 464/03, 1070/03, 3673/08, 4196/11, 4913/12, 5214/12, 1344/13, 1806/13, 830/14, 4738/14, 976/15, 1296/15, 1732/15, entre otros. Y jurisprudencia de esa Corporación, sentencias Nros. 51 y 310/95, 280/09, 683/12, 461/13, 504/13, 507/13, 754/14), entre otras.

La creación pretoriana del ‘absurdo evidente’, surgió como medio de ampliar el campo del recurso de casación ante las limitaciones de la ley frente a casos de notoria injusticia, al decir de Colombo “como válvula de escape” frente a la inequidad de procedimientos judiciales sobre cuestiones de hecho excluidos por su propia naturaleza de casación. De ahí que la revalorización de la prueba resulte excepcional, a interpretación estricta y cuando la desviación de la sentencia fuese grave y manifiesta. Siguiendo las enseñanzas del referido autor y ex integrante de la Corporación, partiendo de la

premisa de que la valoración de la prueba en sí, es un tema ajeno a la competencia de la Corte, “se requiere para la tipificación del absurdo, que medie un error notorio, lo que equivale a manifiesto, patente, evidente, palmario, claro, ostensible, por lo que es también indiscutible, que no es posible casar cuando la valoración es discutible, o poco convincente y aún equivocada, o se trata de un mero error que no alcance aquellas características, pues en dichos casos queda excluido el absurdo evidente y la Corte tiene que ajustarse a la base fáctica dada por el fallo, intangible para ella...” (Colombo, Erik: “Casación: Teoría del absurdo evidente”, en RUDP Num. 1, 1983, pág. 57).

En el presente caso, el conjunto de los elementos probatorios valorados a la luz de la sana crítica, llegan a la conclusión de que en la especie se ha configurado el delito de defraudación tributaria.

En efecto, surge probado que la mercadería en cuestión presuntamente vendida por R a L. C. D, no fue adquirida por aquellas, pues no se agregó la documentación correspondiente, ni la empresa se encontraba habilitada para realizar notas de crédito como se alega, ni efectuó declaraciones juradas por su actividad.

El cúmulo probatorio se integra por una serie de indicios así como por el dictamen pericial del Contador M. A ya mencionado, y de las propias declaraciones indagatorias del también denunciado M. A (fs. 80), el que admite que en ocasiones vendió a L. C. D menos mercadería que la facturada, lo que implica que las facturas no reflejaban en su totalidad operaciones reales.

Y como consigna la Sala, “...*el solo hecho de la admisión por parte del responsable de la firma R SA de que realizó maniobras fraudulentas con las facturas para justificar ventas a la firma L. C. D Ltda, que no se realizaron agota el tema.*”

*Está plenamente probado que dicha empresa no vendió las mercaderías que se detallaban en las facturas, es más también lo está que nunca adquirió muchas de ellas como para poder enajenarlas a terceros, ergo: se adulteraron las facturas, que son documentos privados, con la finalidad de engañar a la Administración Tributaria.*

*También está probado que las notas de crédito son falsas, porque la empresa en cuestión no tenía autorización para realizarlas, por lo cual la única conclusión posible es que se instrumentaron para tratar de encubrir las ventas inexistentes documentadas en las facturas apócrifas”.*

En conclusión, el agravio del recurrente no es de recibo por cuanto teniendo presente que en el proceso penal no hay supuestos de prueba tasada, el Acta de Inventario es un medio de prueba documental aportado por la parte, el que fue valorado como tal, de acuerdo a las reglas de la sana crítica, pero que no logra desvirtuar las conclusiones a las que se ha arribado.

Y por otra parte, resultando que la valoración efectuada por la Sala no puede tildarse de absurda, arbitraria o fuera de toda lógica, extremo este que sella definitivamente la suerte del recurso en vista.

## **CONCLUSION**

Por los fundamentos expuestos, procede el rechazo del recurso de casación planteado.

*NH/nh*

Montevideo, 30 de mayo de 2019

**Dr. Jorge Díaz Almeida**  
**Fiscal de Corte y Procurador**  
**General de la Nación**