



Poder Judicial de la Nación

LEGAJO DE APELACIÓN DE A.I.C.D. EN AUTOS: “A.I.C.D. SOBRE INFRACCIÓN LEY 24.769”.

CPE 1717/2019/2/CA1. Orden N° 34.648. Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 4, Secretaría N° 7. Sala “A”.

Buenos Aires, de diciembre de 2024.

VISTOS:

El recurso de apelación interpuesto por la defensa de A.I.C.D. contra la resolución por la cual el señor juez “*a quo*” dispuso el auto de procesamiento, sin prisión preventiva, respecto del nombrado y ordenó trabar un embargo sobre los bienes de aquél hasta cubrir la suma de seis millones setecientos mil pesos (\$ 6.700.000).

La presentación por la cual la defensa de A.I.C.D. informó en la oportunidad prevista por el art. 454 del C.P.P.N.

Y CONSIDERANDO:

1º) Que, por la resolución recurrida, el señor juez de la instancia anterior dispuso el auto de procesamiento, sin prisión preventiva, respecto de A.I.C.D. en orden a la evasión presunta del Impuesto al Valor Agregado correspondiente al ejercicio anual 2018, por la suma de \$ 1.672.749,41, en función de lo dispuesto por el artículo 1º del Régimen Penal Tributario previsto en el art. 279 de la Ley 27.430.

Asimismo, el juzgado “*a quo*” ordenó trabar un embargo sobre los bienes del nombrado hasta cubrir la suma de seis millones setecientos mil pesos (\$ 6.700.000).

2º) Que, por el recurso de apelación interpuesto, así como en la oportunidad prevista por el art. 454 del C.P.P.N., la defensa de A.I.C.D. se agravió de la resolución recurrida en el entendimiento de que la misma resulta prematura, infundada y arbitraria, dado que el señor juez “*a quo*” dictó el pronunciamiento en trato previo a que se cumpla el plazo de diez días hábiles que establece el art. 306 del C.P.P.N., sin evacuar las citas



correspondientes de acuerdo a lo previsto por el art. 304 del C.P.P.N, violando así el derecho de defensa.

En otro orden, aquella parte sostuvo que “...no existió declaración falsa o engañosa, con el claro fin de evadir impuesto alguno, sino un mero error contable, a la postre subsanado...siempre se actuó de forma legal y conforme instrucciones de los inspectores y de mi contador...”. Explicó que A.I.C.D. “...desconoce... la normativa reinante, reitero actuó bajo el consejo profesional de su contador, y jamás pretendió evadir el pago de impuesto alguno...”, que “...en modo alguno se llevaron adelante presentaciones ardidosas o engañosas, o acción omisiva en tal sentido, sino todo lo contrario, y entiendo que el presente proceso se ha iniciado a raíz de algún error por parte del organismo recaudador, con motivo de la parcialización de los hechos, o bien omisión en el análisis de elementos vitales y necesarios a tal fin...” e indicó que en el caso se ha invertido la carga probatoria.

Además, señaló que “...debe requerirse a AFIP un informe sobre la totalidad de planes de pago a los que me tuve que acoger, lo cual demuestra mi constante y permanente intención de afrontar los pagos a mi cargo, siempre y cuando financieramente pude hacerlo...”.

Como planteo subsidiario, manifestó que “...la AFIP ante los vencimientos que no podían cumplirse del pago de IVA, GANANCIAS y APORTES Y CONTRIBUCIONES, comenzó con sus ejecuciones fiscales y embargos respectivos, que generaron a su favor embargos directos desde las cuentas mías personales y de la SRL, con sumas por demás elevadas, que jamás notamos que fueron tomadas en cuenta, y que demuestran que de tomarse dicho crédito de la AFIP en relación al supuesto monto evadido, el monto final desde ya no resultará el propio de la imputación, sino que el mismo quedará por debajo del mínimo previsto por la normativa penal tributaria vigente -art. 279 del Régimen Penal Tributario-...”.

Asimismo, la defensa entendió que el monto del embargo dispuesto es infundado y desproporcionado.

3º) Que, dado que constituye un cuestionamiento que, de prosperar, tornaría innecesario el análisis de los agravios restantes, previo a ingresar a la cuestión de fondo, corresponde tratar el agravio de la defensa de A.I.C.D. que se vincula con la arbitrariedad supuesta de la resolución recurrida, en concreto, por la ausencia supuesta de una motivación suficiente en los términos del art. 123 del C.P.P.N., agravio por el que se tiende a





Poder Judicial de la Nación

descalificar el auto de procesamiento impugnado como acto jurisdiccional válido.

Corresponde expresar, al respecto, que el postulado rector en lo que hace al sistema de las nulidades es el de la conservación de los actos y la interpretación de la existencia de aquéllas es restrictiva (confr. art. 2° del C.P.P.N.) y sólo procede la declaración de la nulidad cuando por la violación de las formalidades resulta un perjuicio real, actual y concreto para la parte que la invoca, y no cuando se plantean en el único interés de la ley o para satisfacer formalidades desprovistas de aquel efecto perjudicial (confr. CPE 1561/2018/67/89/CA38, res. del 30/08/19, Reg. Interno N° 601/19 y CPE 1016/2017/20, res. del 16/3/2022, Reg. Int. N° 114/2022, de esta Sala “A” y Regs. Nos. 367/00, 764/04, 25/08, 71/10, 378/12 y FSM 20097/2015/6/CA1, res. del 14/11/2016, Reg. Interno N° 681/16, de la Sala “B” de esta Cámara).

Asimismo, para que la nulidad de una resolución se produzca por causa de vicios en la fundamentación, aquélla debe contener omisiones sustanciales de motivación; o resultar contradictoria, o arbitraria por apartamiento de las reglas de la sana crítica, de la lógica, de la experiencia o del sentido común; o estar basada en apreciaciones meramente dogmáticas. Contrariamente a lo afirmado por la parte recurrente, estos defectos no se advierten en la resolución recurrida, que ofrece una motivación suficiente de lo decidido.

4°) Que, además, sin perjuicio de la exigencia genérica de fundamentación de los autos que se dispone por el art. 123 del C.P.P.N., por el art. 308 del mismo cuerpo legal se establecen, específicamente, las formas que deben observarse para la validez de un auto de procesamiento (confr. Reg. Nos. 379/11, 63/12, 712/13 y CPE 1353/2017/3/CA1, res. del 22/05/19, Reg. Interno N° 351/19, entre varios otros, de la Sala “B” de esta Cámara, y CFP 9881/2016/71/CA27, res. del 18/03/20, Reg. Interno N° 102/20 de esta Sala “A”).

Por lo tanto, es útil poner de relieve que, por el pronunciamiento cuestionado se consignaron los datos personales de A.I.C.D., se detallaron los hechos que se le atribuyeron a aquél, se señalaron los elementos probatorios que sustentan la decisión, se expresaron los motivos por los que se adoptó el temperamento impugnado y se indicó la calificación legal “



prima facie” atribuible a los hechos, con cita de las disposiciones legales que se estimaron aplicables; por lo tanto, corresponde establecer que en este caso se observaron las previsiones del art. 308 del C.P.P.N.

5º) Que, consecuentemente, se advierte que la arbitrariedad y la carencia de una motivación adecuada aludidas por la defensa, solo constituye una discrepancia de aquella parte con los criterios vinculados con la cuestión de fondo debatida en los autos principales y con las conclusiones a las cuales se arribó por la resolución apelada, sin que por aquella circunstancia se encuentre merito suficiente para declarar la invalidez del auto de procesamiento examinado por la presente.

6º) Que, las diferencias de criterio que tengan las partes con relación a la fuerza o al alcance probatorio de los elementos de convicción incorporados a la causa y a la idoneidad de éstos para generar la convicción suficiente que se exige para el dictado de un auto de procesamiento (confr. art. 306 del C.P.P.N.) son materia de la discusión central del trámite del recurso de apelación, pero no implican la invalidez de la resolución recurrida, en los casos en los cuales -como el que se presenta en el “*sub lite*”- por el auto impugnado se cumple con los requisitos de motivación que se prescriben por la ley procesal vigente (confr. Regs. Nos. 923/03, 602/15, 72/16 y CPE 1132/2019/5/CA3, res. del 2/09/19, Reg. Interno N° 621/19, entre muchos otros, de la Sala “B” de esta Cámara y CPE 385/2019/2/CA2, res. del 23/12/10, Reg. Interno N° 854/19 de esta Sala “A”).

7º) Que, tampoco puede tener recepción favorable el agravio introducido por la defensa de A.I.C.D. por el recurso de apelación interpuesto con relación a que el auto de procesamiento dictado sin que hubiera transcurrido el plazo que se establece por el art. 306 del C.P.P.N. constituye una violación al derecho de defensa del nombrado.

Sin perjuicio de establecer que aquel plazo no es perentorio sino ordenatorio, para el dictado de un auto de procesamiento válido sólo se requiere, en lo que interesa al presente, que el imputado haya tenido oportunidad de pronunciarse con relación al hecho atribuido (arts. 306 a 308 del C.P.P.N., y en ese sentido, CPE 1215/2016/CA1, res. del 20/12/17, Reg. Interno N° 901/17 de la Sala “B” de esta Cámara), circunstancia que se





Poder Judicial de la Nación

verificó en autos, en la ocasión en la cual el nombrado prestó la declaración indagatoria cuya acta obra a fs. 169/170 vta. de los autos principales, haciendo uso de su derecho de negarse a declarar.

Por lo demás, es de destacar que el plazo ordenatorio del art. 306 del C.P.P.N. fue indicado a los fines de salvaguardar el derecho de defensa de la persona sometida a un proceso penal, en tanto “...*establece un orden y un límite de tiempo para evitar dilaciones que podría acarrear sospecha de parcialidad, conclusiones o simplemente la intranquilidad de quien está bajo la amenaza de procesamiento...*” (confr. LA ROSA, Mariano y VILLANUEVA, Horacio Romero, “*Código Procesal Penal de la Nación. Comentado y Anotado*”, Tomo II, ERREIUS, Bs. As., 2019, pág. 768).

En el caso, no se verifica afectación alguna al derecho de defensa como la alegada, en tanto el imputado y la asistencia técnica estuvieron en condiciones de efectuar en la causa los descargos y/o las aclaraciones que estimaran pertinentes. En efecto, de la lectura del expediente principal se desprende que, con fecha 06/02/23, la defensa de A.I.C.D. aceptó el cargo y estaba en condiciones de examinar el expediente y la documentación correspondiente -la cual se encuentra digitalizada en su totalidad- y de efectuar los planteos que juzgara pertinentes previo a la citación a prestar la declaración indagatoria de fecha 01/06/23 y la celebración de la audiencia correspondiente el 06/07/23, y que efectivamente presentó un descargo escrito con fecha 03/08/23 (confr. expediente principal digital).

8º) Que, por otro lado, en cuanto al agravio defensorista relativo a que el magistrado no evacuó las citas de descargo efectuadas al momento de prestar la declaración indagatoria, por la normativa procesal vigente, en la etapa de instrucción los jueces no están obligados a referirse a todos y a cada uno de los elementos de prueba incorporados al legajo, ni a tratar todos los argumentos ofrecidos como descargo por los imputados, ni a disponer la producción de todas las medidas de prueba solicitadas por aquéllos, sino sólo las que se estimen pertinentes a fin de “...*comprobar si existe un hecho delictuoso mediante las diligencias conducentes al descubrimiento de la verdad (art 193 del C.P.P.N.)...*” (confr. Regs. Nos. 633/01, 981/01, 598/04, 813/10, 63/12, CPE 143/2018/30/CA5, res. del 3/09/20, Reg. Interno N°



367/20 y CPE 529/2016/148/CA136, res. del 9/09/20, Reg. Interno N° 380/20, entre otros, de la Sala “B” de esta Cámara y CPE 943/2010/21/CA5, res. del 10/07/20, Reg. Interno N° 179/20 de esta Sala “A”).

En ese sentido, “...si bien por el art. 199 del C.P.P.N. se faculta a las partes para proponer diligencias, también se prevé que el juez las practicará cuando las considere pertinentes y útiles...” (confr. Regs. Nros. 722/04, 495/07, 503/10, CPE 769/2009/6/CA1, res. del 19/5/17, Reg. Interno N° 313/17 y CPE 143/2018/30/CA5, res. del 3/09/20, Reg. Interno N° 367/20 de la Sala “B” de esta Cámara y CPE 943/2010/21/CA5, res. del 10/07/20, Reg. Interno N° 179/20 de esta Sala “A”).

Por el artículo 304 del C.P.P.N. se prevé que el juez deberá investigar todos los hechos y las circunstancias pertinentes y útiles a las cuales se refiera el imputado por la declaración indagatoria. Esto es así, pues “...la actividad del juez es técnicamente discrecional, queriéndose significar con ello que, a diferencia de lo que ocurre durante el plenario -el juicio oral-, está concentrada sólo en las disposiciones del instructor...Es que la pertinencia de la prueba, calificándola como necesaria a los fines de la investigación, incumbe sólo al juez...Resulta del carácter escasamente contradictorio de esta etapa...” (confr. Reg. N° 136/12; CPE 237/2013/7/RH1, res. del 8/9/2015, Reg. Interno N° 385/15; CPE 1674/2014/1/RH1, res. del 6/6/2016, Reg. Interno N° 266/16, CPE 759/2016/1/RH1, res. del 9/3/2017, Reg. Interno N° 115/2017 y CCC 70932/2013/1/CA4, res. del 22/08/19, Reg. Interno N° 582/19 de la Sala “B” de esta Cámara y CPE 943/2010/21/CA5, res. del 10/07/20, Reg. Interno N° 179/20 de esta Sala “A”).

Asimismo, si “...por el desarrollo posterior de la instrucción se favoreciera la situación de los imputados, por la ley de rito se prevé la posibilidad de revocar de oficio, o de reformar, el auto de procesamiento (art. 311 del C.P.P.N.)...” (confr. Regs. Nos. 414/01, 387/04, 443/11, CPE 1012/2013/6/CA2, res. del 15/7/15, Reg. Interno N° 369/16 y CPE 769/2009/6/CA1, res. del 19/5/17, Reg. Interno N° 313/17, entre otros, de la Sala “B” de esta Cámara y CPE 943/2010/21/CA5, res. del 10/07/20, Reg. Interno N° 179/20 de esta Sala “A”).

En consecuencia, los agravios vinculados con la arbitrariedad y la falta de una motivación adecuada de la resolución recurrida no pueden tener una recepción favorable.





Poder Judicial de la Nación

9º) Que, ingresando al análisis de la cuestión de fondo, corresponde establecer que, en principio, por ninguno de los argumentos invocados por el recurso de apelación bajo examen, ni por los desarrollados en la ocasión prevista por el art. 454 del C.P.P.N., se han desvirtuado los fundamentos expresados por la decisión recurrida.

En efecto, contrariamente a lo manifestado por la parte recurrente, este Tribunal advierte que los elementos de prueba incorporados actualmente al legajo constituyen un cuadro probatorio idóneo y suficiente para sustentar, con el alcance exigido por el art. 306 del C.P.P.N., la estimación provisoria que se efectuó por la resolución apelada, relativa a la acreditación de la materialidad del hecho investigado y a la participación culpable de A.I.C.D. en aquél.

10º) Que, al momento de los hechos, A.I.C.D. se encontraba inscripto ante la A.F.I.P. (actual ARCA, Decreto N° 953/2024 del PEN, publicado el 25/10/2024), declarando como actividad principal la de *“Reparación mantenimiento de equipos informáticos”* (Código 951100) y la de *“Venta al por menor de papel, cartón, materiales de embalaje y artículos de librería”* (Código 476130) (confr. fs. 1/9 vta. y documentación digitalizada en CPE 1717/2019).

De las constancias incorporadas al expediente principal, surge que, a raíz de la Orden de Intervención N° 1.769.205 realizada por el organismo recaudador con el fin de verificar la percepción del Impuesto al Valor Agregado de la firma T.T.L. S.R.L. -dedicada a la comercialización al por menor de equipos de computación, periféricos, accesorios y programas de computación- por el año 2018, se constató que las ventas registradas por la entidad aludida a través de la plataforma MERCADO LIBRE no fueron facturadas en cabeza de aquella sociedad, sino por A.I.C.D., socio gerente de la firma, alegando que aquélla no tenía habilitada la emisión de facturas tipo A por problemas operativos. Al respecto, el imputado y socio de T.T.L. S.R.L. explicó que la plataforma de MERCADO LIBRE no fue notificada de esta situación a los fines de resguardar la reputación y la puntuación de la empresa en la misma. En consecuencia, si bien las liquidaciones fueron efectuadas por T.T.L. S.R.L., en tanto las operaciones fueron facturadas por la persona física de mención, las declaraciones juradas correspondientes al periodo fiscal aludido de la sociedad se presentaron en cero (confr. denuncia de fs. 1/9 vta. de las actuaciones principales y O.I. digitalizada en CPE 1717/2019).



Por otro lado, por las órdenes de intervención N° 1.774.319 y 1.791.234 llevadas a cabo por el ente recaudador respecto del contribuyente A.I.C.D. por el mismo impuesto y por el período fiscal 2018, se analizaron los indicadores de ventas obtenidos de las bases del organismo (facturación electrónica, acreditaciones bancarias, tarjetas de crédito), y se los contrastó con las ventas registradas en las planillas IVA y con las DDJJ del Impuesto al Valor Agregado, consolidando la información de ambos contribuyentes en trato, detectando inconsistencias en las declaraciones juradas registradas por A.I.C.D. (las cuales habían sido presentadas en cero).

En efecto, por la O.I. N° 1.791.234 “...se constató en la consulta de Facturación Electrónica que los mismos no fueron emitidos por T.T.L. SRL, sino por el contribuyente aquí fiscalizado...”, conforme fuera verificado por la O.I. N° 1.769.205 formada respecto de la entidad de mención. Asimismo, de la consulta de la facturación electrónica se verificó que, con fecha 26/02/2018, la empresa aludida emitió 8 comprobantes (Facturas tipo A) a nombre de A.I.C.D., “...no obstante ello, las mismas se anularon mediante la emisión de una nota de crédito clase ‘B’ consignando el documento del Sr. A.I.C.D....”.

En ese orden, la División Fiscalización apuntó que: “En atención al origen de la presente fiscalización, es decir la inexistencia de la declaración de ventas gravadas en cabeza de T.T.L. SRL por ser las mismas -de acuerdo a lo manifestado por esa empresa- facturadas y declaradas por el rubrado [A.I.C.D.], se procedió a descartar la registración de comprobantes emitidos por aquella en las planillas de compras aportadas por el fiscalizado...De la revisión mencionada...surgió que el fiscalizado computó...créditos fiscales provenientes de facturas emitidas por la firma T.T.L. SRL; las cuales fueron posteriormente anuladas por esta última mediante la emisión de una nota de crédito...Considerando que la nota de crédito recién aludida no fue asentada por el rubrado, se impulsó el ajuste pertinente...” (la transcripción es copia textual de original).

A raíz de la fiscalización efectuada por el ente recaudador, se definieron saldos a favor del fisco nacional -no declarados e impagos- respecto de los períodos fiscales mensuales siguientes: 03/218 por la suma de \$ 127.458,62, 09/2018 por la suma de \$ 11.416,85, 10/2018 por la suma de \$ 56.721,49, 11/2018 por la suma de \$ 175.387,86 y 12/2018 por la suma de \$ 1.301.764,59, cuya adición arrojó un saldo total a favor del fisco nacional por el ejercicio anual 2018 de \$ 1.672.749,41 (confr. O.I. N° 1.774.319 y N° 1.791.234 digitalizadas en CPE 1717/2019, y la declaración





Poder Judicial de la Nación

testimonial prestada por S.H.M., Inspector del Equipo A de la División Fiscalización N° 2, al momento de ratificar su intervención en aquellas O.I.).

Es de mencionar que el contribuyente A.I.C.D. se allanó a tales ajustes y, con fecha 22/08/2019, presentó las correspondientes declaraciones juradas rectificativas.

11º) Que, por numerosos pronunciamientos anteriores, se ha establecido que la determinación tributaria es *“...el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso si existe una deuda tributaria (an debeatur), quién es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda (quantum debeatur)...”* (confr. Héctor Belisario VILLEGAS, *“Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”*, Astrea, 8º edición, Buenos Aires, 2002, pág. 395).

En este sentido, por el art. 11 de la ley 11.683 se establece: *“...la determinación y percepción de los gravámenes que se recauden de acuerdo con la presente ley, se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables del pago de los tributos en la forma y plazos que establecerá la Administración Federal de Ingresos Públicos...”*.

De este modo, *“...la declaración por sujeto pasivo o declaración jurada tiene el carácter de norma general en nuestro sistema legal tributario vigente...”*, y por aquella declaración se *“...lo responsabiliza por sus constancias, sin perjuicio de su verificación y eventual rectificación por parte de la Administración Pública...”* (confr. Héctor Belisario VILLEGAS, ob. cit, págs. 401 y 403; y, entre muchos otros, Reg. N° 37/06, CPE 1841/2013/CA5, res. del 2/11/2018, Reg. Interno N° 951/2018, CPE 1619/2016/2/CA3, res. del 29/07/2020, Reg. Int N°305/20 CPE 1529/2017/2/CA2, res. del 22/10/19, Reg. Interno N° 825/19, CPE 1529/2017/2/CA2, res. del 22/10/19, Reg. Interno N° 825/19, CPE 1117/2017/3/CA3, res. del 15/11/2019, entre otros, de la Sala “B” de esta Cámara y CPE 1068/2019/CA1, res. del 9/06/2020, Reg. Interno N° 152/2020 y CPE 1889/2019/3/CA1, res. del 19/04/24, Reg. Interno N° 158/24 de esta Sala “A”).

12º) Que, en un sistema en el cual la autodeterminación tributaria es el principio general, la presentación de declaraciones juradas por las cuales se declaran datos falsos, podría integrar, en principio, el ardid a fin de procurar engañar al organismo recaudador, ocultando la realidad



económica del contribuyente y la obligación tributaria de aquél (confr. Regs. Nos. 407/05, 240 /06, 962/06, 361/07, 48/09, 260/13, 130/14, CPE 1841/2013/CA5, res. del 2/11/2018, Reg. Interno N° 951/18, CPE 1529/2017/2/CA2, res. del 22/10/2019, Reg. Interno N° 825/19, CPE 1619/2016/2/CA3, res. del 29/07/2020, Reg. Interno N° 305/20, CPE 596/2019/1/CA1, res. del 5/08/2022, Reg. Interno N° 339/22 y CPE 1008/2022/4/CA2, res. del 04/06/24, Reg. Interno N° 228/24, entre otros, de la Sala “B” de esta Cámara y CPE 1068/2019/CA1, res. del 9/06/2020, Reg. Interno N° 152/20 y CPE 1889/2019/3/CA1, res. del 19/04/24, Reg. Interno N° 158/24 de esta Sala “A”).

13º) Que, la circunstancia mencionada por el considerando anterior se verificaría en el caso examinado, en el cual A.I.C.D. presentó las declaraciones juradas correspondientes al año 2018 sin movimientos, es decir, en cero, haciendo uso del crédito fiscal registrado por las compras de mercadería efectuadas a T.T.L. S.R.L. -de la cual el nombrado es accionista y socio gerente-.

En efecto, por un lado, A.I.C.D. facturó y registró como propias las ventas realizadas en cabeza del usuario de la plataforma Mercado Libre de T.T.L. S.R.L. Asimismo, con fecha 26/02/2018, el nombrado registró compras de mercadería a T.T.L. S.R.L., correspondientes a las ventas mencionadas, por las cuales se emitieron Facturas tipo A, generando de esa manera el correspondiente crédito fiscal a su favor. Si bien T.T.L. S.R.L. emitió en esa misma fecha una nota de crédito por el monto total de las operaciones que le facturó a A.I.C.D., la misma no fue registrada por el imputado, omitiendo de esa manera disminuir el crédito fiscal correspondiente. De esa forma, al no registrar la nota de crédito emitida por la empresa en cuestión para anular el crédito de referencia, redujo la base imponible de la liquidación de su propio impuesto, todo lo cual sería en principio constitutivo del ardid utilizado por el contribuyente a fin de evadir el impuesto que le correspondía abonar.

Aquellas circunstancias, acreditadas en los autos principales con los alcances de la presente etapa procesal, llevan a la conclusión de que las omisiones y las acciones descriptas habrían permitido ocultar la verdadera capacidad contributiva del contribuyente A.I.C.D.. Por lo tanto, se encontrarían suficientemente acreditados, con los alcances exigidos para





Poder Judicial de la Nación

esta etapa del proceso, los elementos del tipo previsto por el art. 1° del Régimen Penal Tributario en orden al hecho presunto de evasión del Impuesto al Valor Agregado correspondiente al ejercicio 2018.

14°) Que, en cuanto a las manifestaciones defensistas relativas a que “...no existió declaración falsa o engañosa, con el claro fin de evadir impuesto alguno, sino un mero error contable, a la postre subsanado...”, cabe señalar que este Tribunal ha establecido que un error es invencible “...cuando su autor no se pudo librar de aquél usando cautelosamente los sentidos y la razón. Por consiguiente, el error le es imputable...si proviene de su falta de diligencia y prudencia...” (confr. Ricardo NÚÑEZ, “Derecho Penal Argentino”, Parte General, Tomo II, Buenos Aires, Omeba, 1960, pág. 166; Regs. Nos 43/14, CPE 1037/2009/5/CA1, res. del 4/9/15, Reg. Interno N° 378/15, CPE 1132/2019/5/CA3, res. del 2/9/19, Reg. Interno N° 621/19 y CPE 102061183/2010/CA1, res. del 23/06/22, Reg. Interno N° 259/22 de esta Sala “B”).

En el caso, la parte recurrente no explicó cuál fue el error supuesto por el cual A.I.C.D. omitió computar la nota de crédito emitida por T.T.L. S.R.L., o qué circunstancia le habría impedido actuar de acuerdo con lo que se establece por las leyes N° 11.683 y N° 23.349 respecto de los mecanismos que los contribuyentes tienen a disposición a los fines de utilizar los créditos fiscales, los cuales deben cumplirse y quedan sujetos al control habitual del organismo recaudador.

Tampoco se habrían aportado elementos probatorios por los cuales se sustente la toma de alguna medida de precaución para evitar el error supuesto aludido, como ser el mecanismo de consulta con la administración -que no se utilizó en el caso y al que podría haber recurrido el contribuyente para plantear las cuestiones que estimara pertinentes sobre el alcance de sus deberes frente al fisco-, todo lo cual permite descartar la concurrencia de un error, o que el mismo fuera en el caso insuperable o invencible.

15°) Que, si bien la parte recurrente refirió que “...siempre con el respaldo del consejo profesional...se le hizo saber a mi asistido que, el crédito fiscal en favor de la SRL, podía ser compensado en favor de la persona física -A.I.C.D.- y así fue como para poder compensar el mismo, en primer término el contador decidió realizar una facturación B -ya que la facturación A seguía sin ser dada de alta- desde la SRL a A.I.C.D., y así



poder tomar dicho crédito fiscal de IVA y compensar el pago ante el organismo recaudador; por el mismo monto facturado por mercado libre a la SRL...todo se correspondía a la imposibilidad de emitir facturación, como así también, a un error en la utilización del nuevo sistema de facturación electrónica...”, aquellas declaraciones no tienen sustento en los elementos probatorios arrimados hasta el momento al expediente y, en todo caso, se trataría de una discrepancia del contribuyente con el criterio del organismo recaudador.

Al respecto, cabe recordar que “...ante el carácter indisponible de las obligaciones tributarias (confr. Fallos: 290:195 y 311:2429, entre otros), mal podría admitirse que los contribuyentes alteren, en función de lo que podrían llegar a considerar mejor para los intereses financieros de aquéllos, los mecanismos de recaudación establecidos por la normativa vigente. Menos aún considerar que aquello resultaría un comportamiento inocuo en los casos en los cuales pudiese estimarse ausente un perjuicio patrimonial para el erario público a partir de una suposición sobre una suerte de compensación futura y de procedencia conjetural, y/o que, en aquellos casos eventuales, los contribuyentes pudiesen además llegar a actuar en el convencimiento de estar procediendo correctamente...” (confr. CPE 1868/2013/CA1, res. del 15/09/2015, Reg. Interno N° 398/15 de la Sala “B” de esta Cámara y CPE 1889/2019/3/CA1, res. del 19/04/24, Reg. Interno N° 158 de esta Sala “A”).

16°) Que, por consiguiente, el agravio del recurrente relativo a una supuesta inversión de la carga de la prueba tampoco puede tener una recepción favorable, dado que: *“...el presente caso no se trata de un supuesto en el cual, ante la ausencia de elementos probatorios que avalen la hipótesis delictiva, aquélla se dio por comprobada por considerar que el imputado no aportó prueba suficiente para refutarla. Por el contrario, en el expediente principal se expresaron los indicios convergentes que sustentan los razonamientos por los cuales se convalidó (con el nivel de certeza requerido para esta etapa del proceso penal) la imputación efectuada. La falta de argumentos de la defensa (basados en elementos probatorios concretos) para contrarrestar aquellos razonamientos mal puede llevar a la conclusión que se ha invertido la carga probatoria...” (confr. CPE 1432/2007/4/CA2, res. del 30/12/15, Reg. Interno N° 641/15, CPE 1652/2014/31/9/CA67, res. del 8/12/2017, Reg. Interno N° 937/17 y CPE 562/2021/2/CA1, res. del 11/03/24, Reg. Interno N° 75/24 de la Sala “B” de*





Poder Judicial de la Nación

esta Cámara, y CPE 101/2017/7/CA3, res. del 18/09/23, Reg. Interno N° 421/23 de esta Sala “A”).

17º) Que, sin perjuicio de todo lo expresado precedentemente, corresponde añadir que por el tipo penal previsto por el art. 1º del Régimen Penal Tributario no se requiere que el ardid desarrollado por el sujeto activo sea de una idoneidad tal que haya producido efectivamente un error en el organismo recaudador. Para considerar que se ha constituido aquella acción típica no se exige que la conducta de evasión llevada a cabo por el sujeto activo sea exitosa en el sentido que aquélla no pueda ser detectada por el órgano recaudador, pues de lo contrario se desvirtuaría el fin del procedimiento de fiscalización (confr., en lo pertinente, Regs. Nos. 361/07, 775/13, 290/16 y CPE 984/2020/3/CA1, res. del 16/02/23, Reg. Interno N° 34/23 de la Sala “B” de esta Cámara, y CPE 663/2018/3/CA1, res. del 30/10/2019, Reg. Interno N° 719/19 y CPE 494/2018/CA2, res. del 27/11/2020, Reg. Interno N° 392/20 de esta Sala “A”).

18º) Que, por otro lado, lo argumentado por la defensa en cuanto a que “...la totalidad de presentaciones fiscales y contables, fueron realizadas siempre bajo el consejo, directriz y conocimiento de mi contador, ya que debo recordar que A.I.C.D. NO es profesional contable...”, en las condiciones referidas por los considerandos precedentes, no permite eximir a A.I.C.D. de la responsabilidad supuesta que se le atribuye por su participación en el hecho objeto de investigación.

En efecto, más allá de que se trata de afirmaciones vagas e imprecisas, por las cuales el imputado hace referencia al asesoramiento supuesto de un contador, de quien no se dieron mayores precisiones y con quien, además, según lo indicado por el propio imputado, no habría podido contactarse para recopilar la información necesaria sobre lo ocurrido puesto que residiría en el exterior, sin especificar las circunstancias puntuales en torno a la responsabilidad presunta que pretende atribuirle a aquél, lo cierto es que A.I.C.D. era socio gerente y, según sus propios dichos, “único responsable” de T.T.L. S.R.L., por lo cual no pudo mantenerse ajeno a las cuestiones financieras e impositivas de la entidad, y mucho menos de las propias, de acuerdo a lo reseñado por el considerando 11º de la presente.

Por otra parte, aún sin ser contador, resulta llamativo que a A.I.C.D. no le haya cuanto menos significado sospechoso el hecho de que, a raíz de la maniobra efectuada, no le hubiera correspondido abonar -ni a él ni



a la empresa- el pago del Impuesto al Valor Agregado por las ventas efectuadas en el año 2018 y, en consecuencia, haya presentado las declaraciones juradas sin movimientos.

En las condiciones de referencia, la ajenidad del nombrado en el hecho que se le reprocha, al menos por el momento, no se presenta como verosímil.

19º) Que, se advierte que los restantes agravios de la defensa se refieren a cuestiones vinculadas con actos posteriores a la consumación presunta del hecho ilícito investigado en autos, los cuales no tienen capacidad para modificar una situación de hecho que, como en el caso de autos, se habría verificado con anterioridad.

Al respecto, cabe señalar que *“...con relación a la consumación del delito previsto por el art. 1º de la ley 24.769 y a los comportamientos posteriores, se ha establecido: ‘...la consumación del hecho se relaciona con la última posibilidad legal que permite el pago del tributo...los comportamientos posteriores frente a los requerimientos de la administración han de verse como hechos diferentes. Esto es, que si las simulaciones, falsedades documentales, etc., se concretan con posterioridad a la infracción del deber y con el objeto de ocultarla, su relevancia debe considerarse autónomamente. Se tratará en todo caso de maniobras de falsedad documental, encubrimiento, etc. Sin embargo, habrá en principio tipicidad si la utilización de los medios engañosos ocurrió de manera concomitante o posterior al hecho generador pero antes del término previsto por el tributo para su cumplimiento’ (confr. Guillermo J. YACOBUCCI, ‘La conducta típica en la evasión tributaria (un problema de interpretación normativa)’, publicado en ‘Derecho Penal Tributario’, Tomo I, Marcial Pons, 2.008, pág. 124/126)...”* (confr. CPE 1008/2016/4/CA4, res. del 27/09/2019, Reg. Interno N° 774/19, CPE 984/2020/3/CA1, res. del 16/02/23, Reg. Interno N° 34/23 y CPE 379/2022/5/CA1, res. del 7/05/24, Reg. Interno N° 176/24 de la Sala “B” de esta Cámara).

En ese orden, por la circunstancia consistente en que la A.F.I.P. (actual ARCA, Decreto N° 953/2024 del PEN, publicado el 25/10/2024) haya podido cotejar, durante las fiscalizaciones practicadas, la documentación contable de T.T.L. S.R.L. y de A.I.C.D., y efectuar los ajustes que se estimaron pertinentes en la liquidación del Impuesto al Valor Agregado por el ejercicio fiscal investigado, así como por el hecho de que el contribuyente se haya allanado a tales ajustes, presentando las DDJJ





Poder Judicial de la Nación

rectificativas correspondientes, no se impide estimar la existencia posible del delito presunto que se investiga, en tanto se trata de sucesos que habrían tenido lugar con posterioridad a la consumación del hecho imputado (confr. Regs. Nos. 551/10, 568/11, 804/11, 196/2014 y CPE 984/2020/3/CA1, res. del 16/02/23, Reg. Interno N° 34/23 de la Sala “B” de esta Cámara, entre varios otros).

Del mismo modo, *“...por numerosos pronunciamientos anteriores de este Tribunal, con una integración parcialmente distinta a la actual, se ha establecido: ‘...no puede considerarse que la presentación de declaraciones juradas rectificativas...haya dejado sin efecto el delito previamente consumado...’ (confr. Regs. Nos. 1290/02y 125/03 de esta Sala ‘B’)...”* (confr. CPE 1008/2016/4/CA4, res. del 27/09/19, Reg. Interno N° 774/19 y CPE 1008/2022/4/CA2, res. del 04/06/24, Reg. Interno N° 228/24, entre otros, de la Sala “B” de esta Cámara).

20º) Que, en ese mismo sentido, respecto a lo indicado por el recurrente en cuanto a que *“...la AFIP ante los vencimientos que no podían cumplirse del pago de IVA, GANANCIAS y APORTES Y CONTRIBUCIONES, comenzó con sus ejecuciones fiscales y embargos respectivos, que generaron a su favor embargos directos desde las cuentas mías personales y de la SRL, con sumas por demás elevadas, que jamás notamos que fueron tomadas en cuenta, y que demuestran que de tomarse dicho crédito de la AFIP en relación al supuesto monto evadido, el monto final desde ya no resultará el propio de la imputación, sino que el mismo quedará por debajo del mínimo previsto por la normativa penal tributaria vigente -art. 279 del Régimen Penal Tributario-...”*, corresponde señalar que la concurrencia de los elementos objetivos y subjetivos del tipo penal de evasión tributaria que resulta de aplicación al caso debe ser evaluada al momento en que se habría consumado el supuesto hecho ilícito investigado y, por el tipo aplicable al caso, los pagos posteriores supuestos de lo adeudado, o la compensación pretendida por los embargos aparentes sufridos por los contribuyentes en trato, carecen de entidad para modificar la situación verificada.

Tampoco puede tener relevancia en el análisis de la tipicidad de la conducta que se analiza por la presente lo alegado por la defensa con relación a que se habrían efectuado diversos planes de pago, *“...lo cual demuestra mi constante y permanente intención de afrontar los pagos a mi cargo...”*, en tanto aquellas circunstancias -que tampoco fueron acreditadas



siquiera mínimamente por la parte recurrente- hacen referencia a los modos de cancelación de las obligaciones tributarias investigadas a los que habría recurrido el contribuyente con posterioridad a la consumación de los sucesos presuntos de evasión tributaria imputados, que en nada se relacionan con el aspecto subjetivo del comportamiento del imputado al momento de realización de la conducta típica.

21º) Que, en consecuencia, por todo lo expresado, corresponde concluir que el auto de procesamiento dictado respecto de A.I.C.D. resulta ajustado a derecho y a las constancias incorporadas actualmente al expediente principal, por lo que debe ser confirmado.

22º) Que, por lo demás, aún ante la necesidad eventual de producir alguna otra medida de prueba, y por los resultados que aquélla pudiera traer aparejada en el futuro, no pueden soslayarse las conclusiones expresadas por los considerandos anteriores -que se basan en las constancias que actualmente se encuentran incorporadas a la encuesta-, ni se impide adoptar el temperamento que se establece por el art. 306 del ordenamiento adjetivo, pues por aquel ordenamiento se prevé el carácter provisorio, revocable y reformable del auto de procesamiento (art. 311 del C.P.P.N.), precisamente para que el juez pueda ponderar aquellas circunstancias futuras en el supuesto en que se produjesen (confr. Regs. Nos. 1036/05, 132/08, 7/11, 379/11, 703/11, 762/11, 161/12, 237/15 y 167/16, CPE 1548/2017/7/CA1, res. del 9/05/2019, Reg. Interno N° 313/19, entre muchos otros, de la Sala “B” de esta Cámara y FSM 39534/2016/3/CA1, res. del 2/12/2020, Reg. Interno N° 395/20 y CPE 1253/2014/3/CA1, res. del 28/05/2021, Reg. Interno N° 255/21 de esta Sala “A”).

En este sentido, se ha establecido: “...para el dictado del auto de procesamiento se requieren elementos de prueba por los cuales, al menos, se permita corroborar la existencia de un estado de probabilidad con respecto a la comisión del delito investigado, y a la participación culpable de los indagados por aquel hecho...” (confr. CPE 1804/2018/3/CA2, res. del 29/12/2020, Reg. Interno N° 432/20, entre otros, de esta Sala “A” y Regs. Nos 606/10, 237/15 y CPE 2006/2011/3/CA1, res. del 26/10/17, Reg. Interno N° 727/17, entre otros, de la Sala “B” de esta Cámara).





Poder Judicial de la Nación

23º) Que, finalmente, con relación al monto del embargo dispuesto respecto de A.I.C.D., corresponde establecer que por lo manifestado por la parte recurrente no se demuestra la improcedencia concreta de lo expuesto al respecto por la resolución apelada en procura de garantizar las eventuales y diversas obligaciones que se imponen por el art. 518 del C.P.P.N. (Reg. Nros. 266/03, 932/03 y 387/04, y CPE 695/2016/6/CA3, res. del 11/02/22, Reg. Interno N° 31/22, entre otros, de la Sala “B” de esta Cámara), si se tiene en cuenta el importe de las sumas no ingresadas, el tiempo transcurrido desde el vencimiento para ingresar las mismas, los eventuales intereses que pudieran corresponder, y las costas y los gastos del proceso (art. 533 del C.P.P.N.).

En este sentido, corresponde establecer que no se exige al juzgado “*a quo*” el cálculo exacto de la suma que eventualmente correspondería ingresar, sino que basta efectuar una evaluación aproximada de aquellas sumas teniendo en consideración las constancias de la causa (confr. CPE 695/2016/6/CA3, res. del 11/02/22, Reg. Interno N° 31/22 y CPE 191/2019/6/CA3, res. del 22/03/22, Reg. Interno N° 99/22 de la Sala “B” de esta Cámara, y CPE 1661/2019/4/CA1, res. del 18/04/23, Reg. Interno N° 128/23 de esta Sala “A”), lo que en el caso se considera cumplido por los fundamentos de la resolución recurrida.

Por ello, **SE RESUELVE:**

I. CONFIRMAR la resolución apelada en todo cuanto fue materia de recurso.

II. CON COSTAS (arts. 530 y 531 del C.P.P.N.).

Regístrese, notifíquese, oportunamente comuníquese de conformidad con lo dispuesto por la Resolución N° 96/2013 de Superintendencia de esta Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico y devuélvase.

Firman los suscriptos, atento la actual integración de esta Sala (confr. Res. N° 13/2023 de Superintendencia de esta Cámara).

ROBERTO ENRIQUE HORNOS
JUEZ DE CAMARA

CAROLINA L.I. ROBIGLIO
JUEZ DE CAMARA

ANTE MÍ:



MARIA ALDANA PONCE
PROSECRETARIA DE CAMARA

