

INCIDENTE POR ART. 16 DE LA LEY PENAL TRIBUTARIA EN CAUSA N° CPE 93/2016, caratulada: "A. J. C. – S. C. E. – EMPRENDIMIENTOS KASAN S.A. – S. M. R. SOBRE INFRACCIÓN LEY 24.769". J.N.P.E. N°9. Secretaría N° 17. CAUSAN° CPE 93/2016/9/CA3. ORDEN N° 29.557. SALA "B".

Buenos Aires, de agosto de 2020.

**VISTOS:**

Los recursos de apelación interpuestos por las defensas de C. E. S., de J. C. A., de M. R. S. y de EMPRENDIMIENTOS KASAN S.A. a fs. 55/57 y 58/64 de este incidente contra la resolución de fs. 51/53 vta. del mismo legajo, por la cual el juzgado de la instancia anterior rechazó la excepción de falta de acción interpuesta por las defensas de los nombrados, con costas.

Los memoriales de fs. 76/81vta. y 82/96, por los cuales las defensas de M. R. S. y de EMPRENDIMIENTOS KASAN S.A., por un lado, y de C. E. S. y de J. C. A., por otro, informaron por escrito en la oportunidad prevista por el artículo 454 del C.P.P.N.

**Y CONSIDERANDO:**

**La señora juez de cámara Dra. Carolina L. I. ROBIGLIO expresó:**

1°) Que, en la ocasión de recibirles la declaración indagatoria a C. E. S. en carácter ampliatorio y a EMPRENDIMIENTOS KASAN S.A. – representada por M. R. S.–, expresaron su intención de hacer uso del beneficio previsto por el art. 16 del Régimen Penal Tributario establecido por la ley 27.430.

Luego, por el escrito que en copia obra a fs. 22/26 de este incidente, los abogados defensores de C. E. S. plantearon la excepción de falta de acción que dio inicio a este incidente, por la que solicitaron que se declare la extinción de la acción penal, en los términos del art. 16 del Régimen Penal Tributario establecido por la ley 27.430, respecto del presunto hecho de evasión del Impuesto a las Ganancias del ejercicio anual 2015 de EMPRENDIMIENTOS KASAN S.A., por haberse cancelado íntegramente la obligación que se reputa ~~como evadida, solicitando en consecuencia que se disponga el sobreseimiento~~

USO OFICIAL



del nombrado. En sustento de ello, se aportaron copias de las constancias de presentación de la declaración jurada rectificativa y de los volantes electrónicos de pago (confr. fs. 16/21).

Por su parte, el abogado defensor de M. R. S. y de EMPRENDIMIENTOS KASAN S.A. expresó que sus defendidos se adhirieron al régimen previsto por la disposición legal aludida, acompañó las mismas constancias aportadas por la defensa de C. E. S. y solicitó que se disponga la extinción de la acción penal (confr. fs. 37/38).

Finalmente, por el escrito que en copia obra a fs. 50 de este incidente, los abogados defensores de J. C. Á. expresaron su adhesión al planteo formulado por aquéllos en representación de C. E. S.

2º) De aquella petición se confirió traslado al Sr. Fiscal, quien a fs. 45/49 se opuso a la extinción de la acción solicitada. Para dictaminar de esa forma, tuvo en cuenta por los motivos que allí desarrolla, que no se encuentran satisfechas en forma total e incondicional las obligaciones presuntamente evadidas, por lo que no se reúnen todos los requisitos necesarios para la procedencia de la extinción de la acción penal solicitada.

3º) Que, por la resolución de fs. 51/53 vta., el señor juez a cargo del juzgado de la instancia anterior rechazó el planteo de extinción de la acción penal formulado por las defensas de los imputados en los términos del art. 16 del régimen establecido por el art. 279 de la ley 27.430.

Para resolver en el sentido indicado, el señor juez “*a quo*” ponderó que tanto la suma determinada por la A.F.I.P. como presuntamente evadida en concepto de la obligación tributaria bajo examen, como aquella que por la presunta evasión del mismo tributo y período se informó en el peritaje contable realizado en la causa principal, superan el monto previsto por el art. 1º del régimen legal mencionado y que, independientemente de cuáles fueron las consideraciones para ingresar el pago efectuado, el organismo fiscal informó que no se registra la presentación de una declaración jurada rectificativa que evidencie que la contribuyente haya aceptado y cancelado la obligación evadida del Impuesto a las Ganancias por el ejercicio anual 2015 que se determinó de oficio por la Resolución N° 155/2018 (DV CRR2) dictada por el organismo recaudador, decisión que a su vez fue apelada por la contribuyente ante el



Tribunal Fiscal de la Nación con fecha 20/09/2018 (confr. fs. 42); por lo que concluyó “...Siendo así, no se verifica la aceptación y cancelación de las obligaciones evadidas, en forma incondicional y total, tal como lo exigen el artículo 16 del Régimen Penal Tributario, por lo que corresponderá el rechazo del planteo efectuado...”.

4º) Que, por el recurso de apelación de fs. 55/57 y por el memorial de fs. 82/96, la defensa de C. E. S. y de J. C. Á. se agravió de lo resuelto por el juzgado “a quo” por considerar que la información brindada por la A.F.I.P. a fs. 42 de este incidente, sobre la que se basó el único fundamento de la decisión recurrida, se contradice con lo que surge de la documentación acompañada por aquella defensa al momento de interponer la excepción planteada, en cuanto esta última acredita que la contribuyente denunciada presentó la declaración jurada rectificativa y efectuó el pago del monto del impuesto exteriorizado y de los intereses resarcitorios.

Asimismo, expresó que previo a resolver la cuestión planteada, el señor juez de la instancia anterior debió verificar el estado del recurso de apelación interpuesto ante el Tribunal Fiscal de la Nación, toda vez que la contribuyente concretó el allanamiento respectivo mediante el Formulario 408 “...con las aclaraciones vinculadas a sus alcances, esto es a la deuda determinada en esta sede...”.

Por último, la defensa se agravió por entender que, contrariamente a lo expresado por el juez “a quo”, la determinación del monto presuntamente evadido tiene efectos concretos sobre la imputación “...y uno de ellos es, indudablemente, la operatividad de la extinción de la acción penal por pago...” y que por el art. 16 del Régimen Penal Tributario establecido por la ley 27.430 “...lo que se impone abonar para la procedencia del instituto son las ‘obligaciones evadidas’. Ningún pasaje de la norma hace referencia a las ‘obligaciones determinadas’ extremo dirimente para la resolución de la cuestión pues a partir de ello, es indiferente la determinación oficiosa del Fisco frente a la cuantificación de la supuesta evasión en el proceso penal posterior...” (se prescinde del destacado del texto original).

La defensa de M. R. S. y de EMPRENDIMIENTOS KASAN S.A. se agravió de la resolución recurrida por considerar que lo decidido resulta violatorio de los principios constitucionales de certeza, congruencia y seguridad

USO OFICIAL



jurídica, y en ese sentido, se expresó que no resulta coherente que el juzgado “a quo” considere, al momento de dictar el auto de procesamiento de sus defendidos, como monto presuntamente evadido, aquel establecido por el estudio pericial ordenado en la causa principal y que al momento de evaluar la procedencia o no del beneficio previsto por el art. 16 del Régimen Penal Tributario establecido por el art. 27.430, se pretenda el pago total de los montos determinados por A.F.I.P. en las resoluciones determinativas de oficio, concluyendo que “...No existen motivos para sostener que la aceptación y cancelación en forma incondicional y total, en los términos del artículo 16 del Régimen Penal Tributario, equivalga al pago de las obligaciones determinadas por la AFIP en sus determinaciones de oficio Nro. 155/2018 (DV CRR2)... dado que las mismas han sido dejadas de lado (por) V.S. en la Sentencia del 10/04/2019, cuando resolvió tener por válidos y exactos los montos arribados en la pericia practicada en autos...”.

5°)Que, por el art. 16 del Régimen Penal Tributario previsto por el art. 279 de la ley 27.430, que el señor juez “a quo” consideró aplicable al hecho bajo examen por la resolución recurrida, por considerarlo más beneficioso para los imputados que el régimen vigente al momento de comisión de aquél, se establece, en su parte pertinente: “En los casos previstos en los artículos 1°, 2°, 3°, 5° y 6° la acción penal se extinguirá, si se aceptan y cancelan en forma incondicional y total las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios, hasta los treinta (30) días hábiles posteriores al acto procesal por el cual se notifique fehacientemente la imputación penal que se le formula... Este beneficio de extinción se otorgará por única vez por cada persona humana o jurídica obligada”.

6°)Que, por las constancias obrantes en los autos principales y lo informado por el organismo recaudador a fs. 42 de este incidente, la resolución administrativa N° 155/2018 (DV CRR2) por la que respecto del Impuesto a las Ganancias de EMPRENDIMIENTOS KASAN S.A. correspondiente al ejercicio anual 2015, se determinó de oficio el tributo a ingresar en la suma de \$ 7.414.911,43, fue recurrida por la contribuyente ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

El formulario F.408 no obra agregado en la causa principal ni en el

Fecha de firma: 12/08/2020

Firmado por: ROBERTO ENRIQUE HORNOS, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: CAROLINA ROBIGLIO, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: JUAN CARLOS BONZON, JUEZ DE CAMARA SUBROGANTE

Firmado por: MARIA INES FORMOSA, PROSECRETARIA DE CAMARA



#33539626#264138254#20200811140632989

incidente, pero de la versión escaneada inserta en el escrito del memorial presentado por la defensa de C. E. S. y J. C. A., se advierte con alguna dificultad que en el campo “RESOLUCIÓN O LIQUIDACIÓN RECURRIDA” se indicaron los datos de la determinación de oficio del Impuesto a las Ganancias del ejercicio anual 2015, en el campo “MONTO TOTAL” se indicó la suma de \$ 7.414.911,43, en el campo “MONTO CUESTIONADO” se consignó “*VER OBSERVACIONES*”, en tanto que al dorso del formulario, en el campo “OBSERVACIONES” se indicó que “*SE REALIZA ACOGIMIENTO PARCIAL POR DETERMINACION DEL MONTO A INGRESAR EN CONCEPTO DE CAPITAL POR EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS PERÍODO FISCAL 2015, CONFORME SURGE DEL PERITAJE CONTABLE DE FECHA 4/12/2018 EN LA CAUSA 93/2016 DEL JUZGADO DE PRIMERA INSTANCIA EN LO PENAL ECONÓMICO N° 9, SECRETARÍA N° 17*”. Finalmente, en el campo “EXTENSIÓN DEL ACOGIMIENTO” se marcó con una cruz el cuadro de “PARCIAL”.

Por otra parte, según surge de fs. 1905/1922 de los autos principales, la pericia contable se realizó en base a los datos colectados en la causa y a la documentación secuestrada en la oportunidad de realizarse el allanamiento de los inmuebles ubicados en las calles Migueletes N° 1130 piso 9°, Humboldt N° 1988 pisos 5° y 6°, Magariños Cervantes N° 3844 y Bahía Blanca N° 1455, todos de esta ciudad, sin que las expertas hayan tenido a la vista las registraciones contables de la contribuyente EMPRENDIMIENTOS KASAN S.A., por la que la perito contadora oficial y la perito contadora de parte propuesta por la defensa de C. E. S., M. R. S. y J. C. Á., concluyeron que lo adeudado en concepto del Impuesto a las Ganancias correspondiente al período fiscal 2015 al que se encontraba obligada EMPRENDIMIENTOS KASAN S.A., ascendía a la suma de \$1.796.555,60.

7º) De acuerdo a la declaración jurada rectificativa del Impuesto a las Ganancias presentada por EMPRENDIMIENTOS KASAN S.A., correspondiente al ejercicio 2015, y al volante de pago respectivo, aportados por la defensa de C. E. S., se observa que la contribuyente declaró e ingresó la suma de \$ 1.796.555,60, con fechas 24/4/19 y 25/4/19, respectivamente.

8º) Que corresponde analizar la cuestión planteada en función de



los elementos de juicio reseñados, sin examinar ni emitir opinión en esta oportunidad sobre las cuestiones que deberán resolverse en otros incidentes vinculados a la misma causa principal que el presente, como tampoco -por la forma en que ha de resolverse- ingresar en el análisis de la validez que pueda revestir la expresión de voluntad del acogimiento al régimen objeto de esta incidencia, efectuada por los letrados defensores de algunos de los imputados, sin la ratificación expresa por parte de éstos.

**9º)** En este orden, se observa que en el caso, asiste razón al Sr. Juez de la instancia anterior al disponer el rechazo del pedido de extinción de la acción penal tributaria por pago sobre la base de lo establecido en el art. 16 del Régimen Penal Tributario.

En efecto, el peticionante C. E. S., admitió que la aceptación de la deuda que efectuó y el importe que ingresó en pago, así como el desistimiento parcial del recurso que efectuó en el Formulario 408, se limita a la suma emergente de la pericia contable realizada en los autos principales y no a la cuantía establecida en la determinación de oficio, que con diversas redacciones había sido impuesta a los encartados en ocasión de recibírseles declaración indagatoria (ver fs.1584/1585vta., 1632/1633vta., 1652/1654, 1958/1959vta. y 1966/1968 de los autos principales).

**10º)** Que, la figura de la extinción de la acción penal constituye una excepción al principio de legalidad emergente del art. 71 del Código Penal por el cual la regla es la vigencia de la acción penal que ha sido válidamente instada. En este sentido se ha establecido que *“el ejercicio de la acción penal no podrá suspenderse, interrumpirse ni hacerse cesar, excepto en los casos expresamente previstos por la ley (conf. arts. 71 del Código Penal, 5 del Código Procesal Penal de la Nación, 25 inc. ‘c’ de la ley 24.946 y art. 3 de la ley 27.148) ...”*(confr. pronunciamiento CPE 1604/2017/2/CA2, Reg. Interno N° 987/19 de esta Sala “B”).

En consecuencia, tratándose de un régimen de excepción, y existiendo previsiones en el texto legal aplicable acerca de los requisitos que deben verificarse para su procedencia, la extinción de la acción sólo procede cuando se satisfacen aquellos, que en el caso, incluyen la cancelación total de la pretensión del organismo tributario.

---

Fecha de firma: 12/08/2020

Firmado por: ROBERTO ENRIQUE HORNOS, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: CAROLINA ROBIGLIO, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: JUAN CARLOS BONZON, JUEZ DE CAMARA SUBROGANTE

Firmado por: MARIA INES FORMOSA, PROSECRETARIA DE CAMARA



#33539626#264138254#20200811140632989

11º) Que, en este sentido ha expresado la Corte Suprema que a los fines de la extinción de la acción por pago en una versión anterior de la ley penal tributaria, “...el carácter de excepción de esa prerrogativa sólo permite una inteligencia restrictiva de la norma...”, y que “...las consecuencias que se derivan de esta interpretación no vulneran garantía constitucional o derecho alguno del imputado. En efecto, éste no está obligado a aceptar esas condiciones para eximirse de pena, ya que su inocencia o culpabilidad se discute en el proceso penal principal. De lo que se trata es de una solución alternativa al conflicto generado por su conducta prima facie delictiva, por la cual sólo en esas condiciones el Estado está dispuesto a renunciar a la persecución penal sin discutir su culpabilidad...” (Fallos 320:1962).

En efecto, no pesa sobre los contribuyentes una obligación de aceptar la pretensión de la administración tributaria, pero sí han de hacerlo, en principio, a los fines de la aplicación del instituto en estudio. De no compartirse la determinación de la deuda, corresponde avanzar con el trámite de la causa penal, ya que “El Estado le ofrece al autor del delito tributario las alternativas de cancelar la deuda o someterse a la continuación del proceso...”, aunque “... una vez obtenida la extinción de la acción penal no hay nada que impida que el autor de la opción realice una acción de repetición... La motivación del autor al aceptar la liquidación puede verse referida exclusivamente al propósito de extinguir la acción penal...” (ORCE, Guillermo y TROVATO, Gustavo F., *Delitos Tributarios*, Abeledo Perrot, 2008, págs. 268 y 275).

12º) Por otra parte, a lo expresado resta agregar que si bien al momento de interponer el recurso de apelación y presentar el memorial en este incidente, la defensa de C. E. S. mencionó que se había concretado, mediante la presentación del Formulario 408, el allanamiento por los conceptos relacionados con la obligación tributaria de la que se trata, no se han incorporado al incidente constancias que den cuenta del extremo invocado y de las resoluciones que hubiese dictado al respecto el Tribunal Fiscal de la Nación. Por el contrario, del Formulario 408 reseñado por el considerando 6º) del presente, surge que fue tildado el casillero que indica que el allanamiento efectuado fue parcial, y en el respectivo sector destinado a observaciones, se indica “SE REALIZA ACOGIMIENTO PARCIAL POR DETERMINACION DEL MONTO A

USO OFICIAL



*INGRESAR EN CONCEPTO DE CAPITAL POR EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS PERÍODO FISCAL 2015, CONFORME SURGE DEL PERITAJE CONTABLE DE FECHA 4/12/2018 EN LA CAUSA 93/2016 DEL JUZGADO DE PRIMERA INSTANCIA EN LO PENAL ECONÓMICO N° 9, SECRETARÍA N° 17”.*

Por lo expresado, cabe concluir que en el actual estado del trámite de los autos principales se ha registrado la presentación de una declaración jurada rectificativa, pero ésta no ha evidenciado que la contribuyente haya aceptado y cancelado la obligación determinada, y que haya sido en forma incondicional.

13°) Que, por otra parte, sin perjuicio de que el planteo puede ser renovado en caso de variar las circunstancias acreditadas, resta señalar que habiendo variado el régimen penal tributario desde la fecha de comisión presunta de los hechos hasta la actualidad, y no encontrándose aún definido en los autos principales cuál es la norma aplicable por resultar más beneficiosa, de examinarse la cuestión en función del texto del art. 16 de la ley 24.769 (t.s. ley 26.735), vigente en la fecha de comisión del presunto hecho de evasión del Impuesto a las Ganancias, el pedido de extinción de la acción penal solicitada por las defensas de los imputados tampoco podría prosperar, por no verificarse el requisito de espontaneidad del cumplimiento de las obligaciones, contenido en la disposición legal mencionada.

En efecto, por la norma aludida se establecía que *“El sujeto obligado que regularice espontáneamente su situación, dando cumplimiento a las obligaciones evadidas, quedará exento de responsabilidad penal siempre que su presentación no se produzca a raíz de una inspección iniciada, observación departe de la repartición fiscalizadora o denuncia presentada, que se vincule directa o indirectamente con él”.*

Del relevamiento de las constancias incorporadas al expediente principal se advierte que además de que la obligación tributaria exteriorizada en la declaración jurada rectificativa del Impuesto a las Ganancias correspondiente al ejercicio anual 2015 no habría quedado regularizada por lo expresado por los considerandos anteriores, carece de la espontaneidad requerida por aquella redacción de la norma, toda vez que la presentación de la declaración jurada rectificativa fue efectuada el día 24/04/2019, es decir después de haberse





formulado la denuncia que dio origen a la causa a la que pertenece este incidente. Por otra parte, la existencia de la causa les constaba a los imputados, que para esa fecha ya habían prestado declaración indagatoria por su presunta participación en la supuesta evasión del pago de la obligación tributaria de la que se trata.

**14º)** Por lo expresado por los considerandos anteriores y constando en autos la oposición del representante del Ministerio Público Fiscal de la instancia anterior, no se verifica en el estado presente de avance del trámite de los autos principales, el requisito de aceptación incondicional, y tampoco el de la cancelación total de la obligación que se reputa como evadida, por lo que, en el actual estado de la causa, corresponde confirmar lo resuelto.

**El señor juez de cámara Dr. Juan Carlos BONZÓN expresó:**

Me adhiero al voto precedente de la Dra. ROBIGLIO.

Sin perjuicio de ello, considero necesario resaltar las siguientes consideraciones:

**1º)** Concuerdo con lo sostenido con el “*a quo*” que en el presente incidente analizado, no tiene influencia la “cuantía” de las “obligaciones evadidas”, en atención a que ambos importes cuestionados (\$ 1.796.555,60 y \$ 7.414.911,43) superan la condición objetiva de punibilidad. Claramente sostiene el Juez de Primera Instancia, que: “...*en ambos supuestos, el monto supera el umbral previsto en el nuevo régimen penal tributario introducido por la ley 27.430 que, en su artículo 1º dispone que serán punibles las conductas allí descriptas que excedan la suma de un millón quinientos mil pesos (\$ 1.500.000). En consecuencia, las consideraciones en torno a la determinación de la cuantía exacta de ese monto, en la medida que no inciden en la calificación, son sobreabundantes para esta etapa procesal...*” (confr. fs. 52 vta. de este incidente, de la sentencia de fecha 4 de septiembre de 2019).

**2º)** Debe enfocarse, a mi criterio, la resolución de este incidente, en si se cumplió el requisito de “cancelar” la deuda hasta los treinta (30) días

USO OFICIAL



hábiles posteriores al acto procesal por el cual se notificó fehacientemente la imputación penal que se le formula. Al respecto, soy de opinión que el acto procesal con la imputación concreta, se realizó con fecha 14 de mayo de 2018, al momento de tomarle declaración indagatoria al Sr. C. E. S.. Se le hizo saber al compareciente, que: *“...se le imputa y que consiste en haber evadido en su carácter de responsable de Emprendimientos Kasan S.A., el pago del impuesto del valor agregado y del impuesto a las ganancias... y de cuatro millones de pesos para el caso del pago del impuesto a las ganancias del ejercicio 2015-, mediante la presentación de declaraciones juradas engañosas, toda vez que no reflejaron los ingresos reales generados por las ventas de las unidades del inmueble sito en la calle Malvinas Argentinas 443-445-447-457 de esta ciudad, las que se registraron a un precio inferior al real...”* (confr. fs. 1584 del expediente principal).

3º) A fs. 2035 del expediente principal, obra agregado un pago por \$ 1.796.555,60 de fecha 25 de abril de 2019.

4º) Entre ambas fechas (14.5.2018) y (25.4.2019), transcurrió con exceso el plazo de los treinta (30) días hábiles que fija el artículo 16 del régimen penal tributario, razón por la cual debe confirmarse el rechazo de la excepción de falta de acción interpuesta por las defensas de los imputados, con costas.

**El señor juez de cámara Dr. Roberto Enrique HORNOS expresó:**

1º) Que, en los autos principales a los que corresponde este incidente se investiga, entre otros hechos, la presunta evasión del Impuesto a las Ganancias del ejercicio anual 2015 a cuyo pago se habría encontrado obligada la contribuyente EMPRENDIMIENTOS KASAN S.A.

La investigación se inició con la denuncia formulada el 10/02/2016 por C. E. F. A., en su calidad de administradora del consorcio de propietarios del edificio ubicado en la calle Malvinas Argentinas 443/445/447/557 de esta ciudad, contra EMPRENDIMIENTOS KASAN S.A. (empresa constructora de aquel inmueble) y sus responsables, por la presunta infracción a la ley 24.769 en la que habrían incurrido al haber omitido declarar la totalidad de los ingresos

Fecha de firma: 12/08/2020

Firmado por: ROBERTO ENRIQUE HORNOS, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: CAROLINA ROBIGLIO, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: JUAN CARLOS BONZON, JUEZ DE CAMARA SUBROGANTE

Firmado por: MARIA INES FORMOSA, PROSECRETARIA DE CAMARA



#33539626#264138254#20200811140632989

obtenidos, toda vez que, según los términos de la denuncia, las ventas de las unidades funcionales mencionadas, por parte de la empresa aludida, fueron escrituradas a precios muy inferiores a los que realmente fueron vendidas (confr. fs. 1/2 vta. y 9/137 de los autos principales).

Al momento de disponer la instrucción de sumario conforme lo requerido por el Ministerio Público Fiscal en los términos del art. 188 del C.P.P.N., el juzgado de la instancia anterior le requirió a la Administración Federal de Ingresos Públicos que proceda de conformidad con lo prescripto por el art. 18 de la ley 24.769 respecto de las obligaciones tributarias que surjan de la compraventa de las unidades funcionales mencionadas (confr. fs. 143/144 y 155/vta. de los autos principales).

Luego de la presentación por parte del Fisco de los informes con las proyecciones del perjuicio fiscal estimado y sin que haya finalizado el procedimiento de verificación y determinación de oficio de la materia imponible, el juzgado “*a quo*” dispuso la convocatoria de C. E. S., de M. R. S. y de J. C. A. en los términos del art. 294 del C.P.P.N.

En la ocasión de celebrarse las audiencias indagatorias, se les imputó a los nombrados, entre otros hechos, haber participado en la presunta evasión del pago del Impuesto a las Ganancias del ejercicio 2015 de EMPRENDIMIENTOS KASAN S.A. por un monto superior a “...cuatro millones de pesos...” (confr. fs. 1046/1565, 1588/1633 y 1636/1654 de los autos principales).

Por la resolución que obra agregada a fs. 1657/1683 de la causa principal, el juzgado de la instancia anterior dictó un auto de falta de mérito para procesar o para sobreseer a los imputados y ordenó la realización de un peritaje contable. Los puntos de pericia, en cuanto se refieren a la obligación tributaria analizada por la presente resolución, se circunscribieron a discriminar, en función de la prueba colectada en la causa (entre la cual se encuentra la documentación secuestrada en el marco de los allanamientos ordenados en las actuaciones): el monto de ingresos por ventas declarado por la contribuyente denunciada; el monto de ingresos por ventas que resulte de las medidas realizadas por la A.F.I.P.; y si existe diferencia entre aquellos montos, debiéndose calcular, en su caso, el monto del Impuesto a las Ganancias correspondiente al ejercicio 2015 que hubiere correspondido declarar e ingresar (confr. fs. 1721/vta. de los autos principales).

USO OFICIAL



El estudio pericial encomendado arrojó como resultado un monto de impuesto omitido de ingresar de \$ 1.796.555,60. Por su parte, el organismo fiscal concluyó el procedimiento de verificación y determinación de la deuda tributaria ordenado por el juez “a quo” y dictó la Resolución N° 155/2018 (DV CRR2) por la que se determinó, por conocimiento presunto de la materia imponible (se aplicó el método de cálculo previsto por el art. 18 inciso b) de la ley 11.683), el monto de impuesto omitido de ingresar, por la obligación tributaria bajo examen, en la suma de \$ 7.414.911,43 (confr. fs. 1791/1861 y 1905/1922).

Con posterioridad a la finalización del estudio pericial aludido, la defensa de C. E. S. presentó un escrito ante el juzgado de la instancia anterior por el que consideró que, en función del resultado del peritaje contable, “... resulta necesario que mi defendido tome conocimiento de la conformación de la imputación y sus alcances, conforme lo establece el art. 16 del régimen penal tributario vigente para el caso en función de lo normado por la ley 27430 y el art. 2 del Código Penal. Por ello, dado que dicho conocimiento debe enmarcarse en los términos del art. 298 del C.P.P.N...”, la defensa solicitó que se convocara al nombrado a prestar la declaración indagatoria.

En función de lo solicitado, el señor juez “a quo” ordenó la citación de C. E. S. a prestar la declaración indagatoria, en carácter ampliatorio, y la convocatoria de EMPRENDIMIENTOS KASAN S.A. en los términos del art. 294 del C.P.P.N. (confr. fs. 1926 de los autos principales).

Al momento de celebrarse las audiencias indagatorias aludidas, se imputó a C. E. S. y a EMPRENDIMIENTOS KASAN S.A. “...haber evadido... el pago del impuesto a las ganancias, correspondiente al ejercicio 2015 por la suma de \$ 7.414.911,43... mediante la presentación de declaraciones juradas engañosas, toda vez que no reflejaron los ingresos reales generados por las ventas de las unidades del inmueble sito en la calle Malvinas Argentinas 443-445-447-457 de esta ciudad, las que se registraron a un precio inferior al real...”.

Los imputados se remitieron a los escritos que presentaron en aquellas audiencias, por los que hicieron referencia al monto de impuesto establecido por el peritaje contable ordenado en la causa, a que resulta aplicable retroactivamente al hecho bajo estudio el Régimen Penal Tributario establecido por la ley 27.430 y a la voluntad de aquéllos de hacer uso del beneficio

Fecha de firma: 12/08/2020

Firmado por: ROBERTO ENRIQUE HORNOS, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: CAROLINA ROBIGLIO, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: JUAN CARLOS BONZON, JUEZ DE CAMARA SUBROGANTE

Firmado por: MARIA INES FORMOSA, PROSECRETARIA DE CAMARA



#33539626#264138254#20200811140632989

establecido por el art. 16 del régimen legal referido, por lo que solicitaron que se le ordene a la A.F.I.P. que practique la liquidación correspondiente y autorice la regularización mediante el acogimiento a un plan de facilidades de pagos o, en su defecto, se permita la cancelación mediante pago de contado, con la liquidación de los intereses generados (confr. fs. 1950/1959 vta. y 1960/1968 de los autos principales).

Por el pronunciamiento dictado con fecha 10/04/2019, el juzgado “a quo” resolvió, entre otras cuestiones, dictar el auto de procesamiento, sin prisión preventiva, de C. E. S., de M. R. S., de J. C. A. y de EMPRENDIMIENTOS KASAN S.A. por su presunta intervención en el hecho supuesto de evasión del pago del Impuesto a las Ganancias correspondiente al ejercicio anual 2015 de la contribuyente mencionada, por la suma de \$ 1.796.555,60.

Por aquella resolución, el señor juez de la instancia anterior entendió que resulta de aplicación al caso el régimen penal tributario establecido por el art. 279 de la ley 27.430 por resultar más benigno que aquel previsto por la ley 24.769 (conforme su texto reformado por la ley 26.735) y que “...con relación a la presunta evasión tributaria del impuesto a las ganancias del ejercicio 2015, si bien el monto calculado por los peritos intervinientes (\$ 1.796.555,60) es indicativo de que la conducta continúa siendo pasible de reproche aun con la vigencia del nuevo régimen penal tributario de la ley 27430, de la intención expuesta por los imputados de eventualmente hacer uso de las disposiciones del artículo 16 del nuevo régimen... se deriva su voluntad de regirse por aquél. En ese sentido, si bien la aplicación de una ley ‘no puede depender de la decisión de un habitante, no es menos cierto que esta razón es válida para los casos que no dejan dudas y en abstracto, pero no puede sostenerse en los dudosos en concreto, pues en éstos se trata de una cuestión de hecho que condiciona la aplicación de una ley, por lo cual no cabe excluir totalmente la voluntad del interesado’ (Zaffaroni, Raúl E.; Alagia, Alejandro y Slokar, Alejandro, Derecho Penal Parte General, Buenos Aires: Ediar, segunda edición, 2002, página 122)...” (pronunciamiento que se encuentra a estudio de esta Sala en virtud de los recursos de apelación interpuestos por el Ministerio Público Fiscal y por las defensas de los imputados –legajo N° CPE 9/2016/8/CA2–; cuyas copias certificadas obran agregadas a fs. 1/15 de este legajo).

USO OFICIAL



2º) Que, con posterioridad al dictado del auto de procesamiento mencionado por el considerando anterior, la defensa de C. E. S. dedujo la excepción de falta de acción que dio origen a la formación de este incidente, en los términos de los artículos 339, inciso 2º del C.P.P.N. y 59, inciso 6º del C.P., en función de lo previsto por el art. 16 del Régimen Penal Tributario establecido por la ley 27.430, por la que solicitó que se declare la extinción de la acción penal instada en las actuaciones principales en orden al hecho consistente en la presunta evasión del pago del Impuesto a las Ganancias del ejercicio anual 2015 de EMPRENDIMIENTOS KASAN S.A. por haberse cancelado íntegramente la obligación que se reputa como evadida, solicitando que, en consecuencia, se disponga el sobreseimiento del nombrado (confr. fs. 16/21).

La defensa del imputado sustentó la procedencia de la extinción de la acción penal por pago solicitada en que:

**a)** Resulta de aplicación al hecho presuntamente ilícito bajo examen el régimen penal tributario establecido por el art. 279 de la ley 27.430, por resultar más benigno que aquel vigente al momento de comisión del hecho (previsto por la ley 24.769 según texto reformado por la ley 26.735); tal como lo entendió el juzgado de la instancia anterior al momento de adoptar la decisión de mérito de fecha 10/04/2019 y la decisión previa de fecha 18/05/2018 por la que se resolvió el auto de falta de mérito mencionado anteriormente (confr. fs. 1657/1683 de los autos principales);

**b)** Por el acto de la declaración indagatoria recibida a su defendido en carácter de ampliación el día 12/03/2019 (celebrada con posterioridad a la finalización del peritaje contable ordenado en la causa principal) se tuvo “... *conocimiento fehaciente de la imputación...*”; y

**c)** Dentro de los treinta días hábiles posteriores a ese acto (con fecha 24/04/2019), EMPRENDIMIENTOS KASAN S.A. rectificó la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias del ejercicio 2015 “... *reconociendo el monto determinado en autos...*” y aceptó y canceló incondicionalmente la obligación que se reputa como evadida, habiendo ingresado con fecha 25/04/2019 la suma de \$ 1.769.555,60 en concepto de capital y de \$ 1.940.435,59 en concepto de intereses, conforme surge de los volantes electrónicos de pago cuyas copias fueron acompañadas y se encuentran agregadas a fs. 16/21 de este incidente.

Fecha de firma: 12/08/2020

Firmado por: ROBERTO ENRIQUE HORNOS, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: CAROLINA ROBIGLIO, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: JUAN CARLOS BONZON, JUEZ DE CAMARA SUBROGANTE

Firmado por: MARIA INES FORMOSA, PROSECRETARIA DE CAMARA



#33539626#264138254#20200811140632989

3º) Que, por su parte, la defensa de M. R. S. y de EMPRENDIMIENTOS KASAN S.A. efectuó la presentación que en copia obra agregada a fs. 37/38 de este incidente, por la que puso en conocimiento que sus defendidos se adhirieron a los beneficios establecidos por el art. 16 del Régimen Penal Tributario establecido por la ley 27.430 y aportó copias de las mismas constancias acompañadas por la defensa de C. E. S., solicitando también que se disponga la extinción de la acción penal y el sobreseimiento de sus defendidos respecto del hecho aludido por el considerando anterior.

La defensa de los imputados consideró que el acto procesal por el que se notificó fehacientemente a sus defendidos la imputación de autos lo constituye la resolución de fecha 10/04/2019 dictada por el juzgado de la instancia anterior por la que se resolvió el auto de procesamiento de los nombrados, “...momento en que se confirmó el monto de \$ 1.796.555,60 informado por los perito (sic) contadores...” (confr. fs. 37/38 de este incidente; se prescinde del subrayado del texto original).

En ese sentido, se argumentó que el monto informado por los peritos contadores que intervinieron en el estudio pericial ordenado en la causa principal recién fue convalidado por el juez “a quo” al momento de dictar la resolución de mérito mencionada, “...siendo que con anterioridad a ese día e incluso con posterioridad al informe elaborado por los peritos, se seguían sosteniendo los montos iniciales informados por la AFIP...”.

4º) Que, al contestar las vistas conferidas sobre las presentaciones efectuadas, el representante del Ministerio Público Fiscal se opuso a que se haga lugar a la excepción de falta de acción introducida y la defensa de J. C. A. se adhirió al planteo formulado por C. E. S. (confr. fs. 45/49 y 50 de este legajo).

5º) Que, por el pronunciamiento de fs. 51/53 vta. de este incidente, el juzgado de la instancia anterior resolvió “...RECHAZAR LA EXCEPCIÓN DE FALTA DE ACCIÓN interpuesta CON COSTAS...”.

Para resolver en aquel sentido, el señor juez “a quo” recordó que por la resolución de fecha 10/04/2019 “...se procesó a los nombrados por la presunta evasión tributaria simple del impuesto a las ganancias correspondiente al ejercicio 2015, presuntamente cometido en beneficio de

USO OFICIAL



*Emprendimientos Kasan SA (artículo 1 del régimen introducido por el artículo 279 de la ley 27430 y 306; 310 y 312 –a contrario sensu– del CPPN)...” y ponderó que, tanto la suma determinada por el organismo recaudador como presuntamente evadida (\$ 7.414.911,43) como aquella establecida por el peritaje contable producido en la causa principal (\$ 1.796.555,60), superan el monto previsto por el art. 1° del Régimen Penal Tributario establecido por la ley 27.430, por lo que concluyó que “...las consideraciones en torno a la determinación de la cuantía exacta de ese monto, en la medida que no inciden en la calificación, son sobreabundantes para esta etapa procesal...”.*

A fin de resolver la cuestión planteada en punto a la aplicación al caso de lo previsto por el art. 16 del régimen legal establecido por el art. 279 de la ley 24.730, el juzgado “a quo” expresó: “...esta judicatura está llamada a verificar el cumplimiento de las condiciones establecidas por el legislador que, para el caso, condicionó la extinción en cuestión al pago incondicional y total de las obligaciones evadidas. En el caso de autos, independientemente de cuáles fueron las consideraciones para ingresar el monto en cuestión, el organismo informó que ‘...no registra presentaciones rectificativas que evidencien que se aceptara y cancelara las obligaciones evadidas respecto... del Imp. a las Ganancias PF... 2015 que se determinaron de oficio mediante las Resoluciones... N° 155/2018 (DV CRR2)... de fecha 29/08/2019. Las mencionadas resoluciones fueron apeladas por la contribuyente ante el Tribunal Fiscal de la Nación con fecha 20.09.2018...’ (v. fs. 42, el original subrayado).

*Siendo así, no se verifica la aceptación y cancelación de las obligaciones evadidas, en forma incondicional y total, tal como lo exigen el artículo 16 del Régimen Penal Tributario, por lo que corresponderá el rechazo del planteo efectuado...”.*

6°) Que, por el recurso de apelación de fs. 55/57 y por el memorial de fs. 82/96, ambos de este legajo, la defensa de C. E. S. y de J. C. A. se agravió de lo resuelto por el juzgado “a quo” por considerar que la información brindada por la A.F.I.P. a fs. 42 de este incidente, sobre la que se basó el único fundamento de la resolución recurrida, se contradice con lo que surge de la documentación acompañada por la defensa al momento de interponer la excepción introducida, habiendo omitido valorar el juzgado de la instancia





previa la totalidad de la información brindada por el organismo fiscal por la nota de fs. 42 antes mencionada.

Asimismo, se agravió por entender que, contrariamente a lo expresado por el juez “a quo”, la determinación del monto presuntamente evadido tiene efectos concretos sobre la imputación “...y uno de ellos es, indudablemente, la operatividad de la extinción de la acción penal por pago...” y que por el art. 16 del Régimen Penal Tributario establecido por la ley 27.430 “...lo que se impone abonar para la procedencia del instituto son las ‘obligaciones evadidas’. Ningún pasaje de la norma hace referencia a las ‘obligaciones determinadas’ extremo dirimente para la resolución de la cuestión pues a partir de ello, es indiferente la determinación oficiosa del Fisco frente a la cuantificación de la supuesta evasión en el proceso penal posterior...”.

USO OFICIAL

7º) Que, por el recurso de apelación interpuesto y por el memorial presentado en la oportunidad prevista por el art. 454 del C.P.P.N., la defensa de M. R. S. y de EMPRENDIMIENTOS KASAN S.A. se agravió de la resolución recurrida por considerar que lo decidido resulta violatorio de los principios constitucionales de certeza, congruencia y seguridad jurídica.

La defensa argumentó que “...Mis Defendidos resultan agraviados por la falta de certeza y congruencia entre las sentencias dictadas por el propio V.S., que llevaron a convalidar los montos arribados por el peritaje realizado en autos, pero de manera sorpresiva no permiten la extinción de la acción en los términos del artículo 16 del Régimen Penal Tributario...”.

En ese sentido, se expresó que no resulta coherente que el juzgado “a quo” considere, al momento de dictar el auto de procesamiento de sus defendidos, como monto presuntamente evadido, aquel establecido por el estudio pericial ordenado en la causa principal y que al momento de evaluar la procedencia o no del beneficio previsto por el art. 16 del Régimen Penal Tributario establecido por el art. 27.430, se pretenda el pago total de los montos determinados por A.F.I.P. en las resoluciones determinativas de oficio, concluyendo que “...No existen motivos para sostener que la aceptación y cancelación en forma incondicional y total, en los términos del artículo 16 del Régimen Penal Tributario, equivalga al pago de las obligaciones determinadas por la AFIP en sus determinaciones de oficio Nro. 155/2018 (DV CRR2) y



156/2018 (DV CRR2) dado que las mismas han sido dejadas de lado (por) V.S. en la Sentencia del 10/04/2019, cuando resolvió tener por válidos y exactos los montos arribados en la pericia practicada en autos...”.

8º) Que, de acuerdo a lo expresado por los considerandos que anteceden, corresponde analizar la cuestión traída a estudio de este Tribunal a la luz de las previsiones del art. 16 del Régimen Penal Tributario establecido por el art. 279 de la ley 27.430, régimen que se consideró aplicable al caso por la resolución recurrida y no fue motivo de agravio de las partes que recurrieron aquella decisión.

9º Que, por el art. 16 del Régimen Penal Tributario establecido por el art. 279 de la ley 27.430 se establece, en su parte pertinente: “*En los casos previstos en los artículos 1º, 2º, 3º, 5º y 6º la acción penal se extinguirá, si se aceptan y cancelan en forma incondicional y total las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios, hasta los treinta (30) días hábiles posteriores al acto procesal por el cual se notifique fehacientemente la imputación penal que se le formula... Este beneficio de extinción se otorgará por única vez por cada persona humana o jurídica obligada*”.

10º) Que, por la disposición legal mencionada se introdujo nuevamente la posibilidad de extinguir la acción penal por el pago total de la deuda, en términos similares a la disposición contenida por el art. 16 de la ley 24.769 en su redacción original, y a diferencia del art. 16 del texto modificado por la ley 26.735 que sustituyó aquella posibilidad incorporando en su lugar, como excusa absolutoria, la regularización espontánea de las obligaciones evadidas.

En el caso del art. 16 del Régimen Penal Tributario regulado por el art. 279 de la ley 27.430 se prevé la posibilidad de extinguir la acción penal por pago, por única vez, con relación a algunos de los delitos previstos por aquel régimen, siempre que la aceptación y cancelación de las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente se realice en forma incondicional y total y dentro de los 30 (treinta) días hábiles posteriores al acto procesal por el que se notifique fehacientemente la imputación penal que se formula.

Fecha de firma: 12/08/2020

Firmado por: ROBERTO ENRIQUE HORNOS, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: CAROLINA ROBIGLIO, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: JUAN CARLOS BONZON, JUEZ DE CAMARA SUBROGANTE

Firmado por: MARIA INES FORMOSA, PROSECRETARIA DE CAMARA



#33539626#264138254#20200811140632989

11º) Que, así como “...resulta propio del Poder Legislativo declarar la criminalidad de los actos, desincriminar otros e imponer penas...” (Fallos 301:341, entre muchos otros), también es facultad legislativa establecer los alcances y las condiciones de otorgamiento de las situaciones excepcionales de renuncia a la persecución penal que consagra.

En este sentido, con relación a la extinción excepcional de la acción penal por pago que había sido instituida por el art. 14 de la ley 23.771 (B.O. 27/02/1990), la Corte Suprema de Justicia de la Nación estableció: “...la acción penal pública no puede renunciarse. El art. 14 de la ley 23.771 instituye una excepción a dicho principio, basada en razones de política legislativa –cuyo acierto o conveniencia es materia ajena a la competencia del Tribunal– que permite extinguir la acción penal cuando se satisfaga la pretensión del organismo administrativo...” (Fallos 320:1962).

USO OFICIAL

12º) Que, de conformidad con lo argumentado por los recurrentes, a partir de la lectura de la resolución recurrida y del análisis de lo que surge del expediente principal, cuyas constancias pertinentes fueron parcialmente destacadas por el considerando 1º del presente voto, **no se aprecian, ni tampoco fueron explicadas por el pronunciamiento examinado, las razones por las cuales el juzgado “a quo”, a los fines de evaluar la procedencia del beneficio extintivo de la acción penal solicitado, se apartó del monto establecido por el auto de procesamiento de los imputados como presuntamente evadido y tomó en consideración otra suma asignada al mismo concepto (obligación evadida), sin brindar las explicaciones que den fundamento a tal proceder.**

Por la resolución de mérito mencionada, el señor juez de la instancia anterior estimó acreditada, con el grado de probabilidad requerido para la adopción de un auto de procesamiento, la materialidad de la presunta evasión del pago del impuesto a las Ganancias del ejercicio anual 2015 de la contribuyente EMPRENDIMIENTOS KASAN S.A. y estableció que el monto de aquella supuesta evasión habría ascendido a la suma de \$ 1.796.555,60; cifra que se corresponde con lo dictaminado por los peritos contadores que intervinieron en el peritaje contable producido en la causa.

Sin embargo, al resolver sobre la posible extinción de la acción



penal por el pago total de aquella suma, el que fue informado y documentado oportunamente por los imputados, el juez de grado concluyó que no se verifican en el caso las condiciones requeridas por el art. 16 del régimen establecido por la ley 27.430 porque no se aceptó y canceló total e incondicionalmente la “obligación evadida” que determinó el Fisco por la resolución determinativa de la deuda, cuya suma asciende a \$7.414.911,13.

13°) Que, a la inconsecuencia a la que se hizo alusión por el considerando anterior, se agrega lo expresado por el juzgado “*a quo*” en la resolución bajo examen, con relación a que las consideraciones realizadas en torno a la determinación de la cuantía exacta del monto evadido resultan sobreabundantes para esta etapa procesal, pues precisamente, si bien se coincide con que no resulta necesario en el marco de un proceso penal conocer con exactitud aquella suma, en tanto su variación no importe un cambio en la calificación legal del hecho, en los casos como el que se presenta en el “*sub examine*” en el que se pretende la aplicación del art. 16 de del régimen legal introducido por la ley 27.430, deviene ineludible, a fin de que aquella disposición resulte operativa, establecer la cuantía de la obligación tributaria cuya presunta evasión de pago constituye el objeto procesal de la investigación penal en la que se invoca la aplicación de aquel beneficio, cuya cancelación total e incondicional puede traer como consecuencia la extinción de la acción penal promovida oportunamente con relación a aquel suceso, en caso que se verifique asimismo que los imputados que lo requieren no hayan hecho uso del beneficio con anterioridad.

En el presente caso, los imputados expresaron concretamente su voluntad de hacer uso del beneficio en cuestión en diversas oportunidades, incluso antes del dictado de la resolución de mérito de fecha 10/04/2019, por la que el juzgado “*a quo*” describió el hecho objeto de imputación precisando cuál habría sido el monto al que habría ascendido la presunta evasión tributaria atribuida a aquéllos.

14°) Que, en ese sentido, si bien por la resolución recurrida no se mencionó expresamente la suma considerada como evadida, se hizo referencia a que no se había verificado la aceptación y la cancelación de la “obligación evadida” determinada por el organismo fiscal, cuya cifra difiere ampliamente de



aquella establecida como presuntamente evadida por el auto de procesamiento dictado, omitiendo el juzgado “a quo” explicar, también en este punto, las razones por las cuales entiende que el concepto de “obligación evadida” se corresponde con la suma de impuesto a ingresar determinada por el organismo fiscal.

15°) Que, este Tribunal ha establecido que la determinación administrativa de la deuda tributaria practicada por los organismos administrativos competentes no es una condición de procedibilidad en el proceso penal, y tampoco es obligatoria, ni es irrevisable, ni es definitiva, ni es vinculante para los jueces encargados de la instrucción de las causas en las cuales se investigan delitos de evasión tributaria tipificados por la ley 24.769 (confr. Reg. N° 783/2019 de esta Sala “B” y con una conformación parcialmente diferente de la actual, Regs. Nos. 407/05, 686/06, 269/11, 116/13, 779/13, 584/15, entre otros, también de esta Sala “B”).

En este sentido, “...la afirmación de que las consideraciones sobre la naturaleza jurídica del hecho imponible y de la existencia de la obligación tributaria son propias y exclusivas del organismo recaudador...no resulta más que una aseveración de fundamento parcial, carente de sustento legal alguno, y por el contrario, contraria a las disposiciones legales que rigen la materia.

Con independencia de las facultades de los órganos recaudadores, no resulta posible desconocer las atribuciones otorgadas a los jueces de la Nación por la Constitución Nacional, con relación a conocer y decidir en el marco de todas las causas que versen sobre puntos regidos por la Constitución Nacional y por las leyes de la Nación.

En este sentido, la regla prevista por el art. 9 del C.P.P.N. es precisa e inequívoca con respecto a que los tribunales deben resolver todas las cuestiones que se susciten en el proceso, con excepción de las prejudiciales, naturaleza que no revisten la determinación del hecho imponible ni la existencia de la obligación tributaria, circunstancias que, en principio, no pueden dejar de establecerse jurisdiccionalmente con relación a imputaciones como las de autos...” (confr. Reg. N° 686/06 de esta Sala “B”).

A lo expresado precedentemente cabe agregar que los cambios legales observados en la redacción de la norma transcrita por la consideración 9° de este voto, con relación a lo que debe ingresar el que pretenda el beneficio

USO OFICIAL



legal de la extinción de la acción penal por pago, evidencian que la determinación fiscal de la deuda no resulta equiparable al significado normativo del concepto “obligación evadida” contenido en la disposición legal, porque si así hubiera sido concebido, no se hubiese modificado el objeto de aceptación y cancelación por las leyes sucesivas para la obtención del beneficio. En efecto, a diferencia de lo que se establecía por los arts. 14 de la ley 23.771 y 16 de la ley 24.769 en su redacción original, por los cuales se exigía la aceptación y la cancelación de la determinación administrativa, el art. 16 del régimen contemplado por la ley 27.430 –al igual que el texto del art. 16 reformado por la ley 26.735– hace referencia a que deben aceptarse y cancelarse las “obligaciones evadidas”.

16°) Que, con independencia del mérito que pueda asignarle el señor juez “*a quo*” a la determinación de la deuda tributaria efectuada por la A.F.I.P. y a los resultados del examen pericial contable –cuestión que no constituye objeto de revisión por el presente pronunciamiento– y de las variaciones que eventualmente pueda sufrir la suma considerada como evadida en el marco de un proceso penal, lo cierto es que no resulta razonable, ni ajustado a las reglas de la sana crítica racional, ni de la lógica considerar, en el marco de un proceso único, sin mediar explicación alguna al respecto, dos montos distintos como presuntamente evadidos respecto de la misma obligación tributaria y adoptar decisiones jurisdiccionales de relevancia en la causa tomando en consideración montos que difieren entre sí.

17°) Que, al respecto, cabe observar las circunstancias particulares que se verifican en el caso “*sub examine*”, que se destacan a continuación:

a) En la primera oportunidad en la que el señor juez “*a quo*” le recibió la declaración indagatoria a los imputados C. E. S., M. R. S. y J. C. A., les atribuyó haber participado en el hecho presunto de evasión del pago del Impuesto a las Ganancias del ejercicio 2015 de EMPRENDIMIENTOS KASAN S.A., **por un monto superior a “cuatro millones pesos”** (confr. fs. 1046/1565, 1588/1633 y 1636/1654 de los autos principales; lo destacado es de la presente);

b) Luego de que se presentaran a la causa el informe pericial contable ordenado en las actuaciones (por el cual se concluyó que el monto presuntamente evadido habría ascendido a la suma de \$ 1.796.555,60) y la



resolución determinativa de la deuda tributaria dictada por el Fisco (que estableció en la suma de \$ 7.414.911,43 el monto de impuesto omitido de ingresar), la defensa de C. E. S. solicitó que se le reciba nuevamente la declaración indagatoria a su defendido, pues consideró que resultaba necesario que aquél tome conocimiento de “...*la conformación de la imputación y sus alcances, conforme lo establece el art. 16 del régimen penal tributario vigente para el caso en función de lo normado por la ley 27430 y el art. 2 del Código Penal...*” y que dicho conocimiento debía enmarcarse en los términos del art. 298 del C.P.P.N. (confr. fs. 1925 de los autos principales; lo destacado es de la presente);

c) El señor juez “*a quo*” fijó audiencia a fin de recibirle la declaración indagatoria en carácter de ampliación a C. E. S. y, a su vez, dispuso la convocatoria en los términos del art. 294 del C.P.P.N. de la persona jurídica EMPRENDIMIENTOS KASAN S.A.

Al momento de celebrarse las audiencias mencionadas, el señor juez “*a quo*” les atribuyó haber intervenido en la presunta evasión del pago de la obligación tributaria mencionada “...*por la suma de \$ 7.414.911,43...*” y en la descripción del hecho que se intimó, en este caso, el juez de grado precisó la modalidad atribuida: “...*mediante la presentación de declaraciones juradas engañosas, toda vez que no se reflejaron los ingresos reales generados por las ventas de las unidades del inmueble sito en la calle Malvinas Argentinas 443-445-447-457 de esta ciudad, las que se registraron a un precio inferior al real...*” (confr. fs. 1950/1959 y 1960/1968 de los autos principales; lo destacado es de la presente).

En sus descargos, C. E. S. y EMPRENDIMIENTOS KASAN S.A. refirieron su voluntad de hacer uso del beneficio previsto por el art. 16 del régimen establecido por la ley 27.430, lo que ratificaron posteriormente mediante las presentaciones que hicieron ante el juzgado “*a quo*” con fecha 25/03/2019 en la causa principal, por las que, junto con M. R. S., manifestaron la necesidad de que “...*la A.F.I.P. efectúe la liquidación pertinente para proceder a su cancelación de contado...*” y solicitaron al juez de la causa que “...*ordene al Fisco la realización de la correspondiente liquidación por los intereses generados, obligación que será cancelada de contado por Emprendimientos Kasan SA...*” (confr. fs. 1974/1975 y 1976/vta. de los autos principales);

USO OFICIAL



d) Con fecha 10/04/2019 el juzgado de la instancia anterior dictó el auto de procesamiento de todos los imputados por la probable intervención de los nombrados en el hecho presunto de evasión tributaria que se viene haciendo referencia, por la suma de \$ **1.796.555,60**;

e) El 24/04/2019 EMPRENDIMIENTOS KASAN S.A. presentó la declaración jurada rectificativa N° 1 del Impuesto a las Ganancias del ejercicio 2015 por la que se exteriorizó, como monto de impuesto a ingresar, la suma de \$ **1.796.555,60** y el 25/04/2019 se canceló la suma mencionada y los intereses resarcitorios mediante transferencias bancarias (confr. fs. 16/21). Con fecha 29/04/2019 la defensa de C. E. S. dedujo la excepción de falta de acción por extinción de la acción penal por pago que dio origen a este incidente, solicitando que así se declare y se resuelva en consecuencia el sobreseimiento de su defendido en orden al hecho atribuido, petición a la que posteriormente adhirieron las defensas de los demás imputados; y,

f) Finalmente, por la resolución de fs. 51/53 de este incidente, el señor juez de la instancia anterior resolvió rechazar la excepción planteada, pues como se mencionó por los considerandos precedentes, concluyó que no se verifica la aceptación y cancelación de la obligación presuntamente evadida en forma incondicional y total, “...tal como lo exigen el artículo 16 del Régimen Penal Tributario...”, toda vez que en virtud de la información brindada por la AFIP, la contribuyente EMPRENDIMIENTOS KASAN S.A. **no presentó una declaración jurada rectificativa por la que acepte y cancele la obligación tributaria determinada de oficio por el Fisco(\$ 7.414.911,43).**

18°) Que, la secuencia detallada precedentemente no hace más que revelar el proceder cambiante y poco consecuente del tribunal de la instancia anterior con respecto a la estimación del monto presuntamente evadido de la obligación tributaria investigada y a la incidencia que aquella estimación habría tenido en actos concretos del proceso y en el dictado de las decisiones jurisdiccionales adoptadas en consecuencia, sometiendo a los imputados a un estado de incertidumbre sobre los alcances de la imputación penal que se les formula. En particular, en cuanto a la falta de certeza acerca de la cuantía de la obligación tributaria presuntamente evadida.

19°) Que, conforme lo expresado por los considerandos anteriores,

Fecha de firma: 12/08/2020

Firmado por: ROBERTO ENRIQUE HORNOS, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: CAROLINA ROBIGLIO, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: JUAN CARLOS BONZON, JUEZ DE CAMARA SUBROGANTE

Firmado por: MARIA INES FORMOSA, PROSECRETARIA DE CAMARA



#33539626#264138254#20200811140632989



se advierte que, por la resolución recurrida, el señor juez “a quo” ha omitido toda consideración sobre la estimación del monto supuesto de evasión y respecto del cambio de criterio que habría observado sobre la cuantía de aquél o de las razones por las que se apartó, en el caso, de la suma considerada como evadida por el auto de procesamiento dictado por el tribunal a su cargo. Por ello, corresponde concluir que la resolución de mención no se encuentra fundada de manera convincente.

20º) Que, al ingresar en el análisis de los agravios introducidos por los apelantes en cuanto se vinculan con la acreditación en el caso de las condiciones requeridas por el art. 16 del régimen establecido por la ley 27.430 y la interpretación del alcance de aquéllas, de la lectura de la norma aludida se advierte sin mayor esfuerzo que la falta de precisión de la fórmula escogida para condicionar la procedencia de la extinción de la acción penal, esto es que la aceptación y la cancelación de las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente deba realizarse dentro de los treinta días hábiles posteriores “...al acto procesal por el que se notifique fehacientemente la imputación penal que se formula...”, deja librado al criterio del intérprete la determinación de cuál es el acto procesal realizado en el marco de una investigación penal por el que se ponga en conocimiento del imputado, con el alcance exigido por la disposición legal en cuanto a la modalidad en que debe efectuarse aquella comunicación, de la imputación que se le formula con relación a aquellas obligaciones presuntamente evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente.

La falta de precisión en la norma en relación a cuál sería el acto o momento concreto a partir del cual se debe comenzar a contar el plazo previsto legalmente para cumplir con la conducta requerida por aquélla y obtener el beneficio de la extinción de la acción penal, habilita un espacio en el que pueden surgir distintas interpretaciones acerca de cuál o cuáles son los actos procesales que reúnen las condiciones requeridas por la disposición legal (esto es un acto que denote la existencia de una imputación penal y que su comunicación al imputado sea equiparable a una notificación fehaciente).

Lo señalado precedentemente resulta penalmente inconveniente ni bien se advierte que en el Código Procesal Penal de la Nación no se encuentra previsto un acto autónomo de notificación fehaciente de la imputación penal, el

USO OFICIAL



cual, en consecuencia, puede ser evaluado con diferentes criterios por el intérprete, y máxime cuando se repara en la importancia sustancial que tal momento podría tener en los casos previstos normativamente nada menos que con relación a una causa de extinción de la acción penal.

21°) Que, en el contexto económico en el que fue sancionada la ley N° 27.430 –por la que se efectuó una reforma integral del sistema tributario argentino–, con escaso trámite y debate parlamentario del Régimen Penal Tributario establecido por el art. 279 (el proyecto de ley fue remitido al Congreso de la Nación el 19 de diciembre de 2017 y el 27 de diciembre de ese año la ley ya había sido sancionada, promulgada el 28 de diciembre por el decreto del Poder Ejecutivo Nacional N° 1112/17 y publicada el 29 de diciembre de 2017), no parecen haberse analizado con detenimiento las cuestiones terminológicas y conceptuales utilizadas en la redacción normativa de la disposición legal aquí examinada (art. 16), lo que conlleva a la necesidad de que quienes deben interpretar y aplicar aquella norma a los casos concretos deban extremar los esfuerzos para la exégesis legal y para compatibilizar la disposición aludida con otras normas vigentes de otros cuerpos normativos.

22°) Que, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha establecido: *“...Las disposiciones legales deben interpretarse conforme al sentido propio de las palabras, sin violentar su significado específico, máxime cuando, como en el caso, aquél concuerda con la acepción corriente en el entendimiento común y la técnica legal empleada en el ordenamiento jurídico vigente... lo expuesto no importa adoptar un criterio formalista de interpretación de la ley, sino respetar el indubitable sentido de sus disposiciones, evitando que por analogías carentes del debido fundamento objetivo o por injustificada ampliación del preciso significado de las expresiones de la ley se invada la esfera específica de competencia del legislador...”* (Fallos 295:376).

23°) Que, al analizar el significado común de la palabra “fehaciente”, a los fines de interpretar el alcance del término utilizado por el legislador en la redacción del art. 16 del régimen legal previsto por el art. 279 de la ley 27.430 para referirse al modo en que el imputado debe ser notificado de la imputación penal que se le formula en el proceso, se advierte que la acepción de



aquella palabra establecida por el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española es: “Que hace fe, fidedigno”, mientras que la acepción de la palabra “fidedigno” es: “Digno de fe y crédito” (confr. página web de la Real Academia Española, <https://dle.rae.es/fehaciente> y <https://dle.rae.es/fidedigno>); términos que resultan coincidentes con las definiciones de la palabra “fehaciente” establecidas por el Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, que son: “Que hace fe en juicio/Digno de crédito verdadero” (confr. Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, OSSORIO Manuel, 36° edición actualizada, corregida y aumentada por CABANELLAS DE LAS CUEVAS, Guillermo, Heliasta, Buenos Aires, 2008, pág. 409).

USO OFICIAL

24°) Que, en función de la imprecisión normativa advertida, así como de lo expresado por los considerandos anteriores y del análisis de las normas contenidas por el código de formas vigente actualmente, a fin de otorgarle una significación jurídica a la descripción normativa contenida en el primer párrafo del art. 16 del régimen establecido por la ley 27.430, en cuanto se refiere al acto procesal aludido en la parte final del párrafo mencionado, podría estimarse que en el proceso penal el primer acto por el cual se pone en conocimiento de la persona sometida a proceso, de manera clara y directa, la imputación que se le formula, lo constituye la declaración indagatoria recibida por el juez de la causa, ocasión en la que el magistrado debe informarle “... *detalladamente al imputado cual es el hecho que se le atribuye...*”, cuáles son los elementos convictivos obrantes en la causa a ese momento y sobre la facultad de abstención, de conformidad con lo previsto por el art. 298 del C.P.P.N., todo lo cual debe ser recogido por el acta que a tal efecto debe labrar el funcionario judicial que da fe de ello (art. 301 del C.P.P.N.).

Va de suyo que no puede sostenerse lo anterior de manera terminante para todos los casos, pues, con motivo de la falta de precisión legal referida, podría ocurrir en otras circunstancias que al imputado se lo notifique de la imputación contenida en el requerimiento fiscal de instrucción, o se lo imponga del llamado a prestar la declaración indagatoria con descripción del hecho que motiva la convocatoria, lo que podría conducir a conclusiones diferentes.



25°) Que, sin embargo, en el caso “*sub examine*”, las circunstancias particulares que se advierten desde el inicio de la investigación y la secuencia en la que aquéllas se verificaron, conforme surge del detalle efectuado por el considerando 17° de este voto, conducen a concluir que lo expresado por el considerando anterior como intento de aproximación a una regla general no resulta de aplicación a la situación excepcional que se observa en el presente caso.

26°) Que, en efecto, si se tienen en cuenta el modo en el que se verificaron los actos procesales documentados por las constancias incorporadas al expediente principal y las distintas informaciones recibidas por los imputados respecto del alcance de la imputación formulada en la causa, cabe considerar que, en el caso singular analizado por la presente, el acto procesal por el que se notificó fehacientemente la imputación penal formulada en los autos principales lo constituye la notificación del pronunciamiento de fecha 10/04/2019 por el cual el tribunal de la instancia anterior dispuso el auto de procesamiento de los imputados en orden al hecho presuntamente ilícito investigado en autos, relativo al Impuesto a las Ganancias de EMPRENDIMIENTOS KASAN S.A. correspondiente al ejercicio 2015.

Ello así por cuanto, por la resolución de mérito aludida, el juez “*a quo*” detalló los antecedentes de la causa, hizo mención de las estimaciones y los cálculos realizados por el estudio pericial contable y aquéllos realizados por el Fisco para dictar la resolución determinativa de la deuda tributaria y concluyó, con los alcances propios requeridos para el dictado de un pronunciamiento de ese tenor, que la suma de la obligación tributaria presuntamente evadida habría ascendido a la suma de \$ 1.796.555,60 y no a las referidas en otros momentos anteriores del proceso.

Cabe considerar entonces que C. E. S., M. R. S., J. C. A. y EMPRENDIMIENTOS KASAN S.A. tuvieron conocimiento completo, fehaciente o inequívoco del alcance de la imputación penal recién a partir de ser impuestos del pronunciamiento de mención, por el cual se definió el monto al que habría ascendido la evasión tributaria que integra el objeto procesal de la presente causa. Ello, al margen de la opinión que este Tribunal pudiere tener con relación al acierto o al desacierto de la estimación provisoria efectuada por aquella resolución de mérito que constituye el objeto de revisión del “Legajo de



Apelación” CPE N° 93/2016/8.

No cabría considerar en el caso “*sub examine*” con efectos de notificación fehaciente aquellos actos en los que se recibieron las declaraciones indagatorias a los imputados, pues en aquellas ocasiones se les hicieron saber a los imputados montos que difieren sustancialmente de aquel que finalmente se consideró como evadido por el pronunciamiento de fecha 10/04/2019, por el que se efectuó la estimación provisoria acerca de la comisión presunta de un delito y de la intervención culpable que los imputados habrían tenido en aquél.

27°) Que, en consecuencia, si se repara en las fechas en la que se dictó la resolución mencionada y aquellas que surgen de las constancias agregadas a fs. 18/21 de este incidente, se advierte que la cancelación de la suma establecida como presuntamente evadida por el pronunciamiento aludido, como así también el monto de los intereses resarcitorios, fue efectuada dentro del plazo establecido por el art. 16 del régimen establecido por la ley 27.430.

Sin embargo, no obran en las presentes actuaciones, ni en el expediente principal, los informes que permitan establecer si los imputados hicieron o no uso del beneficio extintivo aludido con anterioridad, como tampoco se cuenta con el consentimiento expreso de todos los imputados que pretenden utilizar aquél en el caso, ni con las resoluciones que hubiere dictado el Tribunal Fiscal de la Nación con relación al allanamiento comunicado por el Formulario 408 referido por el memorial presentado por la defensa de C. E. S. y de J. C. Á..

28°) Que, por cuanto se ha expresado por este voto, pueden establecerse algunas conclusiones que resultan de importancia para arribar a la decisión que se estima pertinente en este incidente:

a) El delito que se imputa a C. E. S., M. R. S., J. C. A. y EMPRENDIMIENTOS KASAN S.A. en las actuaciones principales, se trata de uno de aquellos que permiten la extinción de la acción penal mediante la posibilidad establecida por el art. 16 del Régimen Penal Tributario introducido por el art. 279 de la ley 27.430;

b) El acto de notificación de la imputación penal relevante a los fines de la disposición citada precedentemente, como se establece de manera expresa legalmente, es un acto de naturaleza procesal y, consecuentemente, no

USO OFICIAL



administrativo, de modo que el contenido del mismo puede coincidir, o no, con la determinación de la obligación incumplida efectuada por un organismo de la última naturaleza citada, determinación que, como se ha establecido reiteradamente por este Tribunal (cfr. considerando 15° de este voto), no es vinculante para los jueces de la causa;

c) Para que un imputado pueda hacer uso de la vía extintiva de la acción penal prevista por aquella disposición de fondo, es imprescindible que previamente sea impuesto fehacientemente de la imputación que se le formula y ese conocimiento, por la descripción del tipo penal de que se trata y por la condición de punibilidad prevista por el mismo, no puede estar desprovisto de una referencia concreta al monto de la evasión supuesta para posibilitar la utilización de la herramienta extintiva;

d) Por la falta de precisión que exhibe el art. 16 del Régimen Penal Tributario introducido por la ley 27.430 con respecto a la indicación inequívoca del acto de notificación relevante a los fines de la aplicación eventual de la causa de extinción de la acción penal contemplada por la norma aludida, debe ser en cada caso en particular, y con referencia a cada imputado, que jurisdiccionalmente se aprecie cuál es aquel acto del proceso;

e) En las condiciones cambiantes que refleja lo referido por el considerando 17° de este voto, aquel acto procesal de notificación fehaciente de la imputación –cualquiera sea el criterio que pueda tenerse sobre la determinación efectuada jurisdiccionalmente en aquella oportunidad–, en las circunstancias del caso, se ubica en la imposición del auto de procesamiento dictado respecto de C. E. S., M. R. S., J. C. A. y EMPRENDIMIENTOS KASAN S.A.; y,

f) Salvo que se hubiese utilizado anteriormente, el beneficio extintivo de la acción penal de que se trata está previsto igualitariamente para cualquier imputado por alguno de los delitos indicados por el art. 16 del Régimen Penal Tributario introducido por la ley 27.430, y una interpretación diferente a la que se propone para este caso singular, podría implicar que la posibilidad de extinción de la acción penal que se reconocería a otros imputados en condiciones análogas les sea vedada a los aquí procesados por razones ajenas a la responsabilidad de los mismos, y derivadas de un proceder impreciso y cambiante del órgano jurisdiccional interviniente.



29°) Que, en función de lo expresado, por el análisis de los elementos reunidos en autos, la resolución recurrida no se ajusta a derecho, por lo que corresponde revocar la decisión adoptada por aquélla y encomendar al señor juez “*a quo*” que proceda a dictar un nuevo pronunciamiento que deberá ajustarse a los lineamientos establecidos por el presente, previa disposición de las medidas que considere pertinentes a los fines de contar con la información aludida por el segundo párrafo del considerando 27° de este voto y evaluar la procedencia o no, en el caso, del beneficio solicitado respecto de cada imputado.

Por ello, por mayoría, **SE RESUELVE:**

**I. CONFIRMAR** la resolución impugnada.

**II. CON COSTAS** (arts. 530 y ccs. 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 el presente incidente al juzgado de origen.

USO OFICIAL

