

Poder Judicial de la Nación

LEGAJO DE APELACIÓN DE L., N. A.; A., M. A.; F., R. EN CAUSA

CPE 863/2014: “L., N. A.; A., M. A.; F., R. S/ INFR. LEY 24.769”

CPE 863/2014/5/CA2, Orden N° 29.630. Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 9, Secretaría N° 18. Sala “B”.

//nos Aires de agosto de 2021.

VISTOS:

El recurso de apelación interpuesto por el representante del Ministerio Público Fiscal ante la instancia anterior a fs. 2315/2316 vta. del expediente principal (confr. fs. 50/51 vta. de este incidente) contra la resolución de fs. 2290/2309 de aquel expediente (confr. fs. 30/49 de este incidente) en cuanto por aquélla se sobreseyó a R. F., a M. A. A. y a N. A. L. con relación a los hechos de evasión al Impuesto sobre los Débitos y Créditos en Cuentas Bancarias correspondiente a los ejercicios 2009 y 2011 (punto resolutivo I).

El recurso de apelación interpuesto por la defensa de M. A. A. a fs. 2317/2322 del expediente principal (confr. fs. 52/57 de este incidente), contra la resolución de fs. 2290/2309 de aquel expediente (confr. fs. 30/49 de este incidente) en cuanto por aquélla se dictó un auto de procesamiento respecto del nombrado por considerarlo integrante de una asociación ilícita fiscal y autor del delito de evasión al Impuesto sobre los Débitos y Créditos en Cuentas Bancarias por el ejercicio 2010 (punto resolutivo IV).

El recurso de apelación interpuesto por la defensa de R. F. a fs. 2323/2329 del expediente principal (confr. fs. 58/64 de este incidente), contra la resolución de fs. 2290/2309 de aquel expediente (confr. fs. 30/49 de este incidente) en cuanto por aquélla se dictó un auto de procesamiento respecto del nombrado por considerarlo integrante de una asociación ilícita fiscal y autor del delito de evasión al Impuesto sobre los Débitos y Créditos en Cuentas Bancarias por el ejercicio 2010 y se dispuso tratar un embargo sobre los bienes de aquél (puntos resolutivos II y III).

La presentación de fs. 71 de este incidente por la cual el señor fiscal general de cámara mantuvo el recurso de apelación interpuesto por el fiscal de la



instancia anterior y la presentación de fs. 77/77 vta. por la cual informó en los términos del art. 454 del C.P.P.N.

La presentación de fs. 78/83 por la cual la defensa de M. A. A. informó en la oportunidad prevista por el art. 454 del C.P.P.N.

La nota de fs. 84 por la cual se dejó constancia que la defensa de R. F. informó oralmente en la oportunidad prevista por el art. 454 del C.P.P.N.

Y CONSIDERANDO:

1º) Que, por la resolución obrante a fs. 2290/2309 de la causa principal, el juzgado de la instancia anterior resolvió, en cuanto interesa a la presente, sobreseer a R. F., a M. A. A. y a N. A. L., con relación a los hechos de evasión al Impuesto sobre los Débitos y Créditos en Cuentas Bancarias correspondiente a los ejercicios 2009 y 2011, por considerar que “...*toda vez que los montos evadidos...(\$ 1.084.571,43 y \$ 683.364,45), no superan el umbral de punibilidad de \$ 1.500.000 que fija la ley 27430, ésta última es la más benigna...en su aplicación al presente caso, por cuanto al aumentarse de cuatrocientos mil pesos a un millón quinientos mil pesos el límite a partir del cual es punible la evasión tributaria, la aplicación de aquella ley redunda en la desincriminación de aquellos hechos...*” (punto resolutivo I).

Por la misma resolución, el juez de la instancia anterior dictó un auto de procesamiento respecto de M. A. A. y de R. F., por considerar que los nombrados integraron “...*una organización delictiva conformada por, al menos, cinco integrantes, que tuvo como propósito constituir sociedades para obtener fraudulentamente (simulando dichas sociedades desarrollar actividades agropecuarias) la reducción de la alícuota general del impuesto sobre los débitos y créditos bancarios durante los ejercicios 2009 a 2011....*”, así como también por considerarlos, *prima facie*, responsables de “...*la evasión del impuesto a los débitos y créditos bancarios, correspondiente al ejercicio 2010, por la suma de \$ 8.939.191,50 ...*” para cuya comisión “...*el ardid consistió en simular que Chipre SACYA, Pronsa SA, Forestal y Agroganadera La Linda SA, Zavalla Cereales SRL, Agropecuaria Guamini SA y Tamberos Unidos desarrollaron actividades vinculadas a la agropecuaria para, de esa forma, gozar del beneficio de la reducción de la alícuota sobre los débitos y créditos*



Poder Judicial de la Nación

bancarios, cuando en realidad las cuentas bancarias eran utilizadas para el descuento de cheques de terceros...”.

Los hechos mencionados por el párrafo que antecede fueron calificados provisoriamente con las previsiones del artículo 2 del Régimen Penal Tributario establecido por la ley 27.430 y del artículo 15 inc. c), primer supuesto, de la ley 24.769 (puntos resolutivos II y IV).

Por la resolución recurrida, también se dispuso tratar un embargo sobre los bienes de M. A. A. y de R. F. hasta alcanzar la suma de treinta y nueve millones de pesos (\$ 39.000.000; puntos resolutivos III y V), respecto de cada uno de los nombrados.

2º) Que, el señor fiscal interviniente ante la instancia anterior recurrió la decisión del juzgado "*a quo*" de dictar el sobreseimiento de R. F., de M. A. A. y de N. A. L. con relación a los hechos de evasión al Impuesto sobre los Débitos y Créditos en Cuentas Bancarias correspondiente a los ejercicios 2009 y 2011, en cumplimiento de la Resolución P.G.N. N° 18/18, por la cual el Procurador General de la Nación Interino instruyó a todos los agentes integrantes del Ministerio Público Fiscal a asumir la interpretación señalada por la Resolución P.G.N. N° 5/12, y en consecuencia, a que se opongan a la aplicación retroactiva de la ley 27.430 en cuanto dispone aumentos de las sumas de dinero que establecen un límite a la punibilidad de los delitos tributarios y de contrabando.

3º) Que, por el recurso de apelación interpuesto y por el memorial que obra agregado a fs. 78/83, la defensa de M. A. A. se agravió de la resolución recurrida por considerar que en la causa principal no existen elementos probatorios suficientes para vincular al nombrado con la supuesta organización delictiva de la que se trata.

En este sentido, la defensa de M. A. A. argumentó que la configuración del tipo subjetivo de la figura penal de la asociación ilícita requiere la permanencia del imputado en la organización delictiva y no un mero acuerdo para la comisión de un delito, “*...resultando que dicho extremo no se evidencia en cabeza de A....*” y añadió que si bien “*...en el caso en examen no se han reunido elementos determinantes a los fines de establecer la intervención*



de M. A. A. en una maniobra concreta de tipo impositivo que constituía el fin del acuerdo delictivo que conformó la organización delictiva; cualquier tipo de actividad irregular que se le quiera endilgar...deberá ser analizada de forma aislada, siendo que no se encuentra acreditado que la misma forme parte de una colaboración continuada y permanente dentro de la organización que, según los acusadores, habría operado en el marco de los hechos investigados...”.

La defensa de M. A. A. se agravió, asimismo, por considerar que por la resolución recurrida no se describe cuál “*...habría sido el supuesto rol endilgado a [aquél] incluyéndoselo...por el solo hecho de encontrarse autorizado en una cuenta corriente...*”, añadió que aquella parte ya cuestionó la valoración de las declaraciones testificales incorporadas a la causa principal efectuada por el juzgado de la instancia anterior y consideró que la motivación de la resolución recurrida tiene su base en una interpretación sesgada del plexo probatorio.

La defensa de M. A. A. se agravió por considerar que, si bien no se efectuó una evaluación de aquéllas por la resolución recurrida, en la causa principal no se rebatieron las manifestaciones efectuadas por el nombrado en la ocasión de prestar la declaración indagatoria en torno a su ajenidad respecto de los hechos investigados y de los restantes imputados, a quienes no conoce, y señaló que “*...no resulta adecuado y ajustado a derecho determinar, aun con el grado provvisorio que supone esta etapa, que A., con el rol de cadete y asistente...que ostentaba, podía siquiera imaginar encontrarse trabajando en una organización como la descripta en la resolución...*” y que “*...no se ha señalado la forma en que se valoraron las constancias agregadas al expediente para sostener que hubo entre [M. A. A.] y las personas que hoy se encuentran imputadas el requerido acuerdo de voluntades, previo y permanente, para delinquir en forma indeterminada...*”, de modo tal que, además de no haberse incorporado a la causa ningún elemento probatorio que demuestre la participación del nombrado en la asociación ilícita de la que se trata, “*...no se ha podido demostrar en A. la concurrencia de su intención de asociarse persiguiendo el objetivo típico...*”, por lo que no se ha acreditado la concurrencia del dolo que exige la figura penal en cuestión.



Poder Judicial de la Nación

La defensa de M. A. A. también se agravió por entender que “...[a] su vez, *huelga conocer con mayor precisión de qué forma la supuesta conducta desplegada por [el nombrado] habría resultado determinante en la comisión del delito de evasión del impuesto a los créditos y débitos bancarios del ejercicio fiscal de 2010 como pretende V.S. en la resolución recurrida...*”.

La parte recurrente sostuvo la inconstitucionalidad de la figura prevista por el art. 15 inciso c) de la ley 24.769 “...en tanto prevé una escala de pena desproporcionada con respecto a los hechos que reprime...” y resulta lesiva de los arts. 28 y 33 de la Constitución Nacional, pues si se tiene en cuenta la escala penal establecida por el art. 210 del C.P. se advierte que “...de la mera comparación en abstracto de ambas figuras, podría concluirse que se verifica una respuesta estatal más severa para aquellos casos en los que un grupo de personas acuerden colaborar en delitos de naturaleza tributaria que para aquellas personas que, por ejemplo, concierten juntarse a colaborar con la comisión de delitos contra la vida, la integridad sexual y otras vejaciones a seres humanos...” (se prescinde del destacado del original).

Por último, corresponde señalar que la defensa de M. A. A. puso de manifiesto que “...la impugnación del embargo decretado...se instrumenta como consecuencia de constituir una medida cautelar derivada del procesamiento del nombrado, razón por la cual...no [se] motiva este recurso de apelación en lo que a aquella medida cautelar respecta, sino que [se] solicitará su revocatoria a partir de la subsidiariedad referida...”.

4º) Que, por el recurso de apelación interpuesto y en la oportunidad de informar oralmente en la audiencia celebrada en la oportunidad prevista por el art. 454 del C.P.P.N., la defensa de R. F. se agravió de la resolución recurrida por considerar que la misma carece de una motivación suficiente, pues sólo tiene una fundamentación aparente, que no cumple con las exigencias del art. 123 del C.P.P.N..

En este sentido, la parte recurrente consideró que la resolución exhibe una valoración arbitraria de la prueba, “...al considerar prueba algo que no es tal, solo recopilación de datos, sin sustento legal para su incorporación como válidos...”, así como también incongruencias entre lo resuelto y las



constancias de la causa, pues de aquéllas “...no se infiere que exista el grado de sospecha necesario para el dictado del auto de procesamiento...”.

La defensa de R. F. se agravió, asimismo, por considerar que la resolución es prematura y que fue dictada encontrándose pendientes de producción medidas de prueba, sin elementos de convicción suficientes y sin haberse evacuado las citas de los descargos efectuados por el imputado.

En este sentido, consideró que no se ha probado la existencia de una organización delictiva y menos aún que R. F. sea integrante de aquélla y que la valoración de la prueba para llegar a la conclusión impugnada fue efectuada de manera arbitraria.

Argumentó, también, que la calificación legal dada a los hechos investigados es errónea y carente de sustento fáctico y jurídico, pues no se ha acreditado la comisión de los delitos imputados.

5º) Que, con relación al recurso de apelación interpuesto por el señor fiscal actuante ante la instancia anterior contra la decisión del juzgado *a quo* de dictar el sobreseimiento de los imputados con relación a los hechos de evasión al Impuesto sobre los Débitos y Créditos en Cuentas Bancarias correspondiente a los ejercicios 2009 y 2011, corresponde recordar que por el Título IX de la ley 27.430 (publicada en el Boletín Oficial el 29/12/2017 y vigente desde el 30/12/2017), se derogó la ley 24.769 y se aprobó un nuevo Régimen Penal Tributario.

6º) Que, por el art. 1 del Régimen Penal Tributario aprobado por el Título IX de la ley 27.430 se prevé: “*Evasión simple. Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de un millón quinientos mil de pesos (\$ 1.500.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratare de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año.*



Poder Judicial de la Nación

Para los supuestos de tributos locales, la condición objetiva de punibilidad establecida en el párrafo anterior se considerará para cada jurisdicción en que se hubiere cometido la evasión”.

7º) Que, el art. 1 del Régimen Penal Tributario establecido por el Título IX de la ley 27.430 resulta aplicable al caso “*sub examine*” como consecuencia del principio de retroactividad de la ley penal más benigna en virtud de que resulta una norma más beneficiosa para las personas que pudiesen resultar imputadas eventualmente que los arts. 1 de la ley 24.769 (texto original y texto según ley 26.735), vigentes al momento de la comisión presunta de los hechos de que se trata.

En este sentido, por el art. 2 del Código Penal se dispone: “*Si la ley vigente al tiempo de cometerse el delito fuere distinta de la que exista al momento de pronunciarse el fallo o en el tiempo intermedio, se aplicará siempre la más benigna [...] En todos los casos del presente artículo, los efectos de la nueva ley se operarán de pleno derecho.*”. Con redacciones distintas (y sin ingresar al examen del alcance específico y particular que se podría haber dado, como consecuencia de aquellas redacciones diferentes, a cada una de las normas que se citan seguidamente), aquella excepción fue incorporada al art. 9 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica); al art. 11 punto 2, de la Declaración Universal de Derechos Humanos; al art. 15 apartado 1, del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos; y al art. 26 de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre.

Los tratados mencionados tienen jerarquía constitucional a partir de lo dispuesto por el art. 75, inciso 22, de la Constitución Nacional.

8º) Que, en efecto, por la norma que se transcribió por el considerando 6º de esta resolución, se estableció en un millón quinientos mil pesos (\$ 1.500.000) el monto previsto como condición objetiva para penalizar la evasión tributaria.

En el caso, los montos presuntamente evadidos asociados a los hechos respecto de los que se dictó el auto de sobreseimiento recurrido no superan, respecto de cada uno de los sujetos obligados por los períodos de los



Poder Judicial de la Nación

que se trata, sea de la manera unificada que lo hizo el juzgado *a quo*, o computándolos de manera individual respecto de cada una de las sociedades obligadas ante el tributo que se encontrarían involucradas, CHIPRE S.A.C.yA., INLAR S.A., PRONSA S.A., FORESTAL Y AGROGANADERA LA LINDA S.A., ZAVALLA CEREALES S.R.L., AGROPECUARIA GUAMINÍ S.A. y TAMBEROS UNIDOS DE ARGENTINA S.A., la condición objetiva de punibilidad mencionada por el párrafo anterior (confr. el dictamen fiscal obrante a fs. 1843/1857 vta. de la causa principal y el considerando 43 de la resolución recurrida).

Asimismo, ni al momento de interponer el recurso de apelación, ni en la oportunidad prevista por el art. 454 del C.P.P.N., los representantes de aquel Ministerio efectuaron observación u objeción alguna en torno al alcance que, en cuanto a las sumas de dinero evadidas presuntamente, el tribunal de la instancia anterior dio a los hechos analizados.

9º) Que, si bien las condiciones objetivas de punibilidad, por su naturaleza jurídica, no forman parte del tipo objetivo, no existen motivos por los cuales no deban ser consideradas al momento de confrontar dos tipos penales aplicables a un caso concreto a los fines de evaluar cuál de aquéllos resulta más beneficioso a la situación del imputado.

En efecto, las disposiciones de jerarquía constitucional que fueron mencionadas precedentemente, así como la antigua previsión del art. 2 del Código Penal, no diferencian al respecto sobre los elementos del tipo penal objetivo y las condiciones de punibilidad que pudiera establecer el legislador, indicándose de manera inequívoca que la norma a ser aplicada es la que se traduce en una pena menor para el imputado, de modo que mal podría negarse que resulta más beneficiosa a la posición de aquél una norma que establece la no punibilidad de una conducta.

En este sentido, por doctrina constitucional reconocida se ha sostenido “...*el principio de la irretroactividad de la ley penal funciona en beneficio de la libertad y no para restringirla, en cuyo caso si es aceptable la aplicación retroactiva de la ley más benigna*” (Gregorio BADENI, “Instituciones de Derecho Constitucional”, pág. 646, Ed. AD HOC, 1997).



Poder Judicial de la Nación

Asimismo, por doctrina penal calificada se expresó que la “...comparación debe, pues, ser hecha con referencia a todo el contenido de la ley, partiendo de la pena, de los elementos constitutivos de la figura delictiva, de las circunstancias agravantes o atenuantes de la infracción, y **tomando en cuenta también las demás situaciones que influyen en la ejecución de la pena, en su suspensión, prescripción, perdón, gracia, liberación, etcétera.**” (Sebastián SOLER, “Derecho Penal Argentino”, T. I, pág. 193, Ed. TEA, 1973; el resaltado corresponde a la presente).

10º) Que, lo establecido precedentemente es coincidente con el criterio que este Tribunal adoptó con relación a las modificaciones que, algunos años atrás, se introdujeron mediante la ley 26.735 al Régimen Penal Tributario instaurado por la ley 24.769 (confr. Regs. Nos. 26/12, 101/12, 254/12, 137/13, 50/13, 393/13, 406/13 y S.I.G.J. 18/14, entre muchos otros, de esta Sala “B”), en función de una postura interpretativa que también ha sido receptada por pronunciamientos de la Cámara Federal de Casación Penal (confr. C.F.C.P., Sala I, causa N° 16.739, “M., H. y OTRO S/ RECURSO DE QUEJA”, Reg. N° 20.526, rta. el 11/12/12; Sala II, causa N° 15.659, “M., M. y OTROS S/ RECURSO DE CASACIÓN”, Reg. N° 30/13, rta. el 15/02/13; Sala III, causa N° 15.971, “Z., V. A. Y OTROS S/ RECURSO DE CASACIÓN”, Reg. N° 1376/12, rta. el 28/09/12, y Sala IV, causa N° 315/13, “C. G., A. y OTROS S/ RECURSO DE CASACIÓN”, Reg. N° 1622/13, rta. el 30/08/13), y que resulta acorde con lo establecido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, mediante la sentencia publicada en Fallos 330:4544, en una situación similar con motivo de las modificaciones introducidas por la ley 26.063 al art. 9 de la Ley Penal Tributaria.

En ese sentido, por el pronunciamiento mencionado en último término, el más Alto Tribunal expresó, por remisión a los fundamentos y conclusiones del dictamen del Procurador Fiscal que la Corte Suprema de Justicia de la Nación compartió e hizo suyos por razones de brevedad: “...la ley 26.063 [...] ha introducido una importante modificación en la descripción típica del artículo 9 de la ley 24.769, al aumentar [...] el límite a partir del cual es punible la apropiación indebida de recursos de la seguridad social [...] En tales condiciones, [...] resulta aplicable al caso en forma retroactiva esta ley que ha



Poder Judicial de la Nación

resultado más benigna para el recurrente de acuerdo a lo normado por el artículo 2 del Código Penal, en tanto que la modificación introducida importó la desincriminación de aquellas retenciones mensuales menores a dicha cifra, entre las que se incluyen las que conformaron el marco fáctico original de la pena impuesta alapelante que, de ser mantenida, importaría vulnerar aquel principio receptado en los tratados internacionales con jerarquía constitucional...”.

Por consiguiente, corresponde rechazar los agravios expresados por el recurso de apelación interpuesto por el señor agente fiscal de la instancia anterior que se sustentan en la Resolución P.G.N. N° 18/18, cuyos fundamentos son sustancialmente análogos a los contemplados por la Resolución P.G.N. N° 5/12, por la cual se había instruido a todos los agentes integrantes del Ministerio Público Fiscal a que se opongan a la aplicación retroactiva de la ley 26.735.

Tampoco fueron invocados, por el recurso de apelación del Ministerio Público Fiscal, fundamentos novedosos que conduzcan a revisar el criterio establecido por esta Sala “B”, el cual, por lo demás, ha sido nuevamente compartido por la Cámara Federal de Casación Penal (confr., por citar pronunciamientos recientes: Sala I, causa N° FTU 1907/2019/CFC1, “*B., J. N. S/ RECURSO DE CASACIÓN*”, Reg. N° 1853/20, rta. el 21/12/20; Sala II, causa N° FBB 17790/2017/1/CFC1, “*C., O. A. S/ RECURSO DE CASACIÓN*”, Reg. N° 311/21, rta. el 17/03/21; Sala III, causa N° CPE 79/2019/1/RH1, “*GB SECURITY S.R.L. S/ RECURSO DE CASACIÓN*”, Reg. N° 315/21, rta. el 17/03/21; y Sala IV, causa N° FLP 64970/2019/CFC1, “*AUTO-SERVICIO EL TRIANGULO S.A. S/ INF. LEY 24.769*”, Reg. N° 224/21, rta. el 15/03/21).

11º) Que, por lo expresado por los considerandos anteriores, atento a la naturaleza que revisten tanto el principio de legalidad como sus excepciones cuando acarrean consecuencias más benignas para el imputado, corresponde establecer que la decisión recurrida resulta ajustada a derecho y a las constancias de la causa en cuanto por aquélla se dispuso el auto de sobreseimiento de los imputados R. F., M. A. A. y N. A. L. con relación a los hechos de evasión al Impuesto sobre los Débitos y Créditos en Cuentas Bancarias en que habrían incurrido las contribuyentes CHIPRE S.A.C.Y.A., INLAR S.A., PRONSA S.A.,



Poder Judicial de la Nación

FORESTAL Y AGROGANADERA LA LINDA S.A., ZAVALLA CEREALES S.R.L., AGROPECUARIA GUAMINI S.A., TAMBEROS UNIDOS ARGENTINOS S.A. durante los ejercicios 2009 y 2011, a raíz de la entrada en vigencia del Régimen Penal Tributario establecido por el Título IX de la ley 27.430.

12º) Que, dado que constituyen cuestionamientos que, de prosperar, tornarían innecesario ingresar al examen de los agravios relacionados con el fondo del asunto que fueron introducidos por las defensas de los imputados en sustento de los recursos de apelación interpuestos, corresponde tratar con antelación a aquellas cuestiones la argumentación de la defensa de R. F. tendiente a descalificar el auto de procesamiento apelado como acto jurisdiccional válido, con sustento en la doctrina de la arbitrariedad y/o por el incumplimiento supuesto de lo establecido por los arts. 123 y 308 del C.P.P.N.

En este sentido, en primer lugar, corresponde expresar que 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 autocontradictoria, 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, éstos defectos no se advierten en la resolución recurrida, que ofrece una motivación suficiente de lo decidido.

Por lo demás, el postulado rector en lo que hace al sistema de las nulidades es el de la conservación de los actos. La interpretación de la existencia de aquéllas es restrictiva (confr. art. 2º del C.P.P.N.) y sólo procede la declaración cuando por la violación de las formalidades resulta un perjuicio real, actual y concreto para la parte que las invoca, y no cuando se plantean en el único interés de la ley o para satisfacer formalidades desprovistas de aquel efecto perjudicial (confr. Regs. Nos. 367/00, 671/00, 682/00, 1170/00, 533/07, 602/15, 72/16 y CPE 1042/2018/8/CA3, res. del 18/02/21, Reg. Interno 42/21, entre mucho otros, de esta Sala “B”).



13º) Que, asimismo, este Tribunal ha establecido con anterioridad que, 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. N° 379/11, 63/12, 712/13 y CPE 61011858/2009/3/CA1, res. del 13/07/18, Reg. Interno N° 572/18, entre muchos otros, de esta Sala “B”).

Por lo tanto, es útil poner de relieve que, por el pronunciamiento cuestionado, se consignaron los datos personales del imputado, se relató lo manifestado por aquél al prestar la declaración indagatoria, se expresaron los motivos por los cuales se dictó la decisión impugnada, se detalló la prueba recolectada, se efectuó una descripción detallada del hechos investigados y de la intervención que el imputado habría tenido en aquéllos y se indicó la calificación legal “*prima facie*” atribuible a los hechos en cuestión, con cita de las disposiciones legales que se consideraron aplicables. En consecuencia, corresponde establecer que toda vez que por la resolución recurrida se observaron las previsiones del art. 308 del C.P.P.N., el agravio de la defensa de R. F. relativo a la falta de fundamentación de aquélla no tendrá una recepción favorable.

14º) Que, por lo tanto, se advierte que la arbitrariedad y la carencia de una motivación adecuada, aludidas por la defensa de R. F., sólo constituyen 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 mérito suficiente para declarar la invalidez del auto de procesamiento examinado.

15º) Que, las diferencias de criterio que tengan las partes con relación a la fuerza o al alcance probatorio de los elementos incorporados a la causa y a la idoneidad de éstos para generar la convicción suficiente que se exige para el dictado del auto de procesamiento (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 -como el que se



Poder Judicial de la Nación

presenta en el “*sub lite*” - en los cuales 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 y 72/16, entre muchos otros, de esta Sala “B”).

En consecuencia, el agravio vinculado con la falta de fundamentación de la resolución recurrida efectuado por la defensa de R. F., no puede tener una recepción favorable.

16º) Que, asimismo, corresponde expresar que, en oportunidades reiteradas, este Tribunal ha establecido que “...*por la normativa procesal vigente, en la etapa de instrucción los jueces no están obligados a valorar todos y cada uno de los elementos de prueba incorporados al legajo, ni a pronunciarse sobre todos los descargos efectuados por el imputado, ni a producir todas las medidas de prueba solicitadas por aquél, sino sólo las que estimara 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. 663/01, 664/01 y 163/06, de esta Sala “B”). 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.)...*’” (el resultado pertenece a la presente, confr. Regs. Nos. 414/01, 387/04, 443/11, 369/16 y 313/17, entre otros, de esta Sala “B”).

17º) Que, previo adentrarse al análisis de los restantes agravios de los recursos de apelación de los cuales se trata por la presente, con relación a la inconstitucionalidad de la escala penal prevista por el art. 15 inc. c) del Régimen Penal Tributario establecido por la ley 27.430 alegada por la defensa de M. A. A., sin perjuicio de las consideraciones que uno de los suscriptos podría efectuar en relación con la calificación legal que “*prima facie*” correspondería asignar a los hechos investigados en la causa principal a la cual corresponde este incidente (art. 210 del C.P.; confr. los votos del Dr. Roberto Enrique HORNOS en CPE 1321/2017/10/CA3, res. del 08/10/18, Reg. Interno N° 841/18 y CPE 528/2008/12/CA3, res. del 28/10/2019, Reg. Interno N° 855/2019, ambos de esta Sala “B”), corresponde expresar que la cuestión atinente a la escala penal de la figura legal con la cual el juzgado de la instancia anterior calificó los hechos en



relación con los cuales se dictó la resolución apelada no tiene una incidencia concreta en este momento del proceso en ninguno de los aspectos de la situación de los imputados en la causa sobre los cuales debe pronunciarse este tribunal en esta instancia, por lo que no corresponde emitir una opinión al respecto.

Corresponde recordar que por numerosos pronunciamientos anteriores de ambas salas de este Tribunal, se ha establecido que en los casos como el *sub examine*, en los cuales la eventual modificación de la calificación legal de los hechos establecida por un auto de procesamiento no tiene incidencia concreta en otros aspectos de la situación de los imputados en la causa, el examen de aquella cuestión específica por medio del recurso de apelación de aquel auto carece de trascendencia, pues lo fundamental resulta ser la determinación referente a la procedencia o la improcedencia de la medida en el caso, en los términos del art. 306 del código adjetivo, pues la calificación recaída en este tipo de pronunciamientos no causa efecto, no es vinculante para el Ministerio Público Fiscal, ni condiciona un eventual cambio de calificación en el requerimiento de elevación a juicio y en la sentencia definitiva (confr. Regs. Nos. 426/00, 243/06, 182/07. 09/13, 582/15, 802/16 y 570/18, entre otros, de la Sala "B" y 7/12, 72/12, 251/12, 288/12, 533/12, 627/12, 689/12 y 570/18 de la Sala "A").

18º) Que, establecido lo expresado por los considerandos que anteceden, corresponde abocarse al análisis de los recursos de apelación interpuestos por las defensas de M. A. A. y de R. F. contra la resolución obrante a fs. 2290/2309 del expediente principal (confr. fs. 30/49 de este incidente) en cuanto por aquélla se dictó un auto de procesamiento de los nombrados por considerarlos integrantes de una asociación ilícita.

En este sentido, corresponde señalar que los agravios manifestados por los recursos de apelación interpuestos giran en torno a la ausencia supuesta de elementos de cargo que sustenten suficientemente la conclusión a la cual arribó el tribunal de la instancia anterior en relación con la intervención culpable de los nombrados en los hechos investigados.

Sin embargo, con independencia de las afirmaciones efectuadas en el sentido indicado por el párrafo precedente, por ninguno de los argumentos invocados por los recursos interpuestos en favor de los imputados M. A. A. y R.



Poder Judicial de la Nación

F., 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 resolución recurrida, los cuales resultan acordes con las constancias que actualmente se encuentran agregadas al legajo principal, en sustento de los autos de procesamiento dictados en relación con los nombrados.

En este sentido, contrariamente a lo argumentado por las partes recurrentes, se advierte que los elementos de prueba incorporados a los autos principales 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 efectuada por la resolución apelada con relación a participación culpable de M. A. A. y de R. F. en el hecho de que se trata.

19º) Que, en efecto, con respecto a la materialidad de los sucesos investigados, que sólo fue cuestionada de forma genérica por el recurso de apelación interpuesto por la defensa de R. F., se advierte que por las constancias probatorias incorporadas a la causa principal que fueron reseñadas por los considerandos 25º a 48º de la resolución recurrida, corresponde considerar suficientemente probado, con el grado de probabilidad propio de esta etapa del proceso, que un grupo de personas -entre las cuales se encontrarían M. A. A. y R. F.- constituyeron o integraron sociedades comerciales, entre las cuales se encuentran CHIPRE S.A.C.Y.A., INLAR S.A., PRONSA S.A., FORESTAL Y AGROGANDERA LA LINDA S.A., ZAVALLA CEREALES S.R.L., AGROPECUARIA GUAMINI S.A. y TAMBEROS UNIDOS ARGENTINOS S.A., dedicadas supuestamente a la realización de actividades agropecuarias y ganaderas -de acuerdo con las actas correspondientes a los actos de constitución de aquéllas y las actividades declaradas ante la A.F.I.P.-D.G.I.-, a nombre de las cuales se abrieron cuentas corrientes en distintas entidades bancarias, ante las que se solicitó la reducción de la alícuota correspondiente al Impuesto a los Débitos y Créditos Bancarios que cada banco debía retener, de acuerdo a lo establecido por el artículo 7, apartado I., del decreto Nº 380/2001. Para solicitar aquella reducción, los autorizados a operar en las cuentas corrientes en cuestión invocaron, mediante notas presentadas con carácter de declaración jurada en los términos exigidos por el art. 38 de la Resolución General 1135 de la A.F.I.P., que las cuentas serían utilizadas de forma exclusiva para el desarrollo de las



actividades de consignación, corretaje o acopio -según el caso- en la comercialización de granos. Posteriormente, entre los años 2009 y 2011, se registraron en aquellas cuentas, movimientos de fondos carentes de vinculación con las actividades referidas, los cuales, de acuerdo a los elementos de juicio incorporados a los autos principales, fueron asociados por el Ministerio Público Fiscal y por el juzgado de la instancia anterior a una operatoria de carácter financiero de cambio de cheques, de modo tal que se trataba de una actividad ajena al beneficio de la reducción de la alícuota del Impuesto a los Débitos y Créditos Bancarios, de acuerdo con las previsiones del decreto Nº 380/2001, por la cual las entidades bancarias debieron retener la alícuota general del impuesto, ya que no correspondía la reducción mencionada, la cual, en consecuencia, se habría utilizado de manera fraudulenta.

20º) Que, como se dijo, los agravios de las defensas de M. A. A. y de R. F. se vinculan con la falta de elementos probatorios que permitan tener por probada la intervención de los nombrados en los hechos investigados.

Sin embargo, los agravios en cuestión no pueden prosperar.

En este sentido, se advierte que se encuentra probado, y fue admitido por R. F. en la ocasión de prestar la declaración indagatoria, que el imputado mencionado integró los directorios de INLAR S.A., AGROPECUARIA GUAMINI S.A., de CHIPRE S.A.C.y A. y de TAMBEROS UNIDOS ARGENTINOS ARGENTINOS S.A..

También se acreditó que el nombrado solicitó la apertura de algunas de las cuentas corrientes utilizadas por INLAR S.A. y por TAMBEROS UNIDOS ARGENTINOS S.A. y que habría tenido intervención en la presentación de las declaraciones juradas ante los bancos STANDARD y HSBC respecto de la actividad llevada a cabo por INLAR S.A. y por TAMBEROS UNIDOS ARGENTINOS S.A. a los fines de la reducción de alícuota para los débitos y créditos en cuenta previsto por el decreto 380/2001 (confr. las notas de fechas 18/11/2008, 15/07/2009 y 14/07/2009, obrantes, respectivamente, a fs. 244 vta., 413 y 415 de la causa principal).

Se advierte, asimismo, que en la ocasión de prestar la declaración testifical en la causa principal, C. S. C., empleada del CITIBANK, a cargo del manejo de las cuentas corrientes abiertas ante esa entidad a nombre de CHIPRE



Poder Judicial de la Nación

S.A.C.Y.A., de FORESTAL Y AGROGANADERA LA LINDA S.A., y de TAMBEROS UNIDOS ARGENTINOS S.A., si bien manifestó que la persona que estaba a cargo de aquellas cuentas era M. A. M., al ser preguntada, manifestó que R. F. “...me suena...como una de las personas que junto a M. manejarían las cuentas...” (confr. fs. 1445/1447 de la causa principal).

Asimismo, en ocasión de prestar la declaración testifical de fs. 1459/1461 de la causa principal, C. V., empleada del Banco Patagonia S.A., que estuvo vinculada al manejo de las cuentas abiertas en aquella entidad por lo que la nombrada denominó como “...el grupo económico CHIPRE SACYA...” -se trataría de AGROPECUARIA GUAMINÍ S.A., CHIPRE S.A.C.Y.A., INLAR S.A., PRONSA S.A. y ZONA LÍMITE S.A.-, si bien también se refirió a M. M. como la persona a cargo de aquellas cuentas corrientes, al ser preguntada por el resto de los imputados en la causa principal, manifestó que le sonaba el nombre de R. F. (confr. fs. 1459/1461 de la causa principal).

También recordó a R. F. la testigo D. B. S., empleada del Banco Patagonia S.A., que también estuvo vinculada al manejo de las cuentas mencionadas por el párrafo que antecede, y si bien en un primer momento sólo se refirió a M. M. como la persona encargada de las mismas, al ser preguntada, manifestó “...[r]ecuerdo a R. F. venía a la Sucursal con M.. Ellos tenían tarjetas y chequeras de esas cuentas. Eran quienes las manejaban...” (la transcripción es textual del original; confr. fs. 1486/1487 vta.).

De acuerdo con lo informado por la A.F.I.P.-D.G.I. a fs. 468 de la causa principal, R. F. también habría utilizado dos direcciones IP que habrían sido utilizadas por las personas jurídicas CHIPRE S.A.C.Y.A., INLAR S.A., PRONSA S.A., FORESTAL Y AGROGANADERA LA LINDA S.A., ZAVALLA CEREALES S.R.L., AGROPECUARIA GUAMINI S.A., TAMBEROS UNIDOS ARGENTINOS S.A., CONSAC S.R.L., ZONA LÍMITE S.R.L. y ZAVALLA CEREALES S.A. y por los coimputados M. A. M. y R. D. G. -respecto de quien se declaró extinguida la acción penal por muerte-.

Por su parte, M. A. A. fue, entre noviembre de 2009 y agosto de 2010, cotitular de una de las cuentas corrientes abiertas a nombre de CHIPRE S.A.C.Y.A. ante el HSBC BANK ARGENTINA S.A. Para la tramitación de la incorporación del nombrado como cotitular de la cuenta en cuestión se presentó ante la entidad bancaria un poder especial en favor del nombrado A. para



Poder Judicial de la Nación

realizar operaciones bancarias otorgado ante Escribano Público, el día 26/08/2009, por M. A. M. en la calidad de presidente del directorio de la persona jurídica mencionada (confr. fs. 416/419 vta. de la causa principal y la documentación aportada por la entidad bancaria de mención que obra reservada por la secretaría y digitalizada por el sistema informático LEX100 - ANEXO H-).

Se advierte, asimismo, que en la ocasión de prestar la declaración testifical en la causa principal, C. S. C., empleada del CITIBANK a cargo del manejo de las cuentas corrientes abiertas ante esa entidad a nombre de CHIPRE S.A.C.Y.A., de FORESTAL Y AGROGANADERA LA LINDA S.A., y de TAMBEROS UNIDOS ARGENTINOS S.A., si bien manifestó que la persona que estaba a cargo de aquellas cuentas era M. A. M., al ser preguntada manifestó que R. F. “*...me suena...como una de las personas que junto a M. manejarían las cuentas...G. y A. también pero algo menos, no sé si en relación a los recibos de recuperación de cheque o a los movimientos de las cuentas...*” (confr. fs. 1445/1447 de la causa principal).

Los elementos probatorios mencionados por los párrafos que anteceden, valorados en conjunto con todas las restantes constancias probatorias incorporadas a la causa principal, resultan suficientes para considerar acreditada la intervención de los nombrados M. A. A. y R. F. en los hechos, con el alcance requerido para esta etapa del proceso.

21º) Que, corresponde también expresar que sin perjuicio de la intervención eventual que hayan podido tener otros sujetos en los hechos investigados en la causa, este Tribunal no advierte, ni M. A. A. ni R. F., ni las defensas de aquéllos lo han explicado, que por aquella eventual intervención material se verifique una circunstancia que elimine la relevancia penal de los comportamientos presuntos atribuidos a los nombrados.

Asimismo, no resultaría verosímil, al menos por el momento, que los comportamientos de M. A. A. y de R. F. hayan sido llevados adelante por los nombrados sin conocer el alcance de las actividades de descuento de cheques que se habrían canalizado por intermedio de las personas jurídicas mencionadas por los considerandos que anteceden, ni que aquéllos hayan sido ajenos a los actos desarrollados presuntamente en consecuencia, con miras a evadir el



Poder Judicial de la Nación

Impuesto sobre los Débitos y Créditos en Cuentas Bancarias y Otras Operaciones, toda vez que se habría tratado de una participación prestada mediante la realización de trámites bancarios y ante escribanos, que debieron realizar personalmente, suscribiendo formularios, solicitudes, actas, escrituras y declaraciones juradas, tratándose de actos que por sus características, no pueden realizarse de manera inadvertida.

Se observa, asimismo, que aquellas participaciones se habrían desarrollado, cuanto menos, en el caso de F., entre los años 2008 y 2010 y, en el caso de A. entre los años 2009 y 2010, por lo que, contrariamente a lo afirmado por la defensa de éste último, también se encuentra acreditada la permanencia de los imputados en la organización delictiva de la cual se trata.

22º) Que, consecuentemente, dado que se encuentra suficientemente probada la intervención de M. A. A. y de R. F. como integrantes de la asociación ilícita de que se trata durante al menos los años 2009 y 2010 en el caso de A. y durante al menos 2008, 2009 y 2010 en el caso de F., se aprecia que con independencia de la intervención penalmente relevante que terceras personas podrían haber tenido en el hecho investigado -**cuestión por la cual, sin perjuicio de encontrarse pendiente la recepción de la declaración indagatoria del coimputado M. A. M., corresponde encomendar al juzgado “a quo” que se de cumplimiento con agilidad a lo dispuesto por el considerando 53 de la resolución recurrida y se profundice la investigación en los términos allí expuestos-**, la conclusión a la cual se arribó por el pronunciamiento recurrido, en cuanto a que los nombrados habrían integrado la asociación ilícita de la cual se trata, resulta razonable y se ajusta, en principio, a las constancias obrantes actualmente en el expediente principal.

23º) Que, por otro lado, por la necesidad eventual de producir alguna medida de prueba, y por los resultados que aquélla pudiera traer aparejada en el futuro, no pueden soslayarse las conclusiones expresadas por la resolución recurrida y 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 p revé el carácter



provisorio, revocable y reformable del auto de procesamiento (art. 311 del C.P.P.N.), precisamente para que el juez pueda meritar aquellas circunstancias futuras en el supuesto de que se produjesen (confr. Regs. Nos. 161/12 y CPE 1548/2017/7/CA1, res. del 9/05/2019, Reg. Interno N° 313/19, entre otros, de esta Sala “B”).

En este sentido, este Tribunal 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. Reg. N° 606/10 de esta Sala “B”, entre muchos otros).

24º) Que, en consecuencia, se advierte que por ninguno de los argumentos invocados por los recursos de apelación interpuestos por las defensas de M. A. A. y de R. F., ni por los que se desarrollaron oportunamente en la ocasión prevista por el art. 454 del C.P.P.N., se han desvirtuado los fundamentos que el juzgado *a quo* expresó en sustento del auto de procesamiento dictado respecto de los nombrados por considerárselos integrantes de una asociación ilícita. Por lo tanto, corresponde confirmar el mismo en relación al delito mencionado.

La Dra. Carolina L. I. ROBIGLIO agregó a lo expresado en forma conjunta:

25º) Que, con relación al procesamiento dictado respecto de los imputados M. A. A. y R. F. en orden a los hechos que fueron calificados como evasión del Impuesto sobre los Débitos y Créditos en Cuentas Bancarias correspondiente al ejercicio 2010, se advierte que el juzgado de la instancia anterior imputó a los nombrados y consideró que la suma evadida presuntamente por ese concepto, estaría integrada por la sumatoria de las evasiones en las que habrían incurrido las contribuyentes CHIPRE S.A.C.Y.A., INLAR S.A., PRONSA S.A., FORESTAL Y AGROGANADERA LA LINDA S.A., ZAVALLA CEREALES S.R.L., AGROPECUARIA GUAMINI S.A. y TAMBEROS UNIDOS ARGENTINOS S.A. por el ejercicio anual en cuestión.



Poder Judicial de la Nación

Sin embargo, corresponde recordar que por el delito de evasión tributaria establecido tanto por la ley vigente al momento de comisión de los hechos investigados como por el Régimen Penal Tributario establecido por la ley 27.430, se establecen penas para un sujeto calificado, que es “*el obligado*” que realizare las conductas allí descriptas. Tratándose del Impuesto sobre los Débitos y Créditos Bancarios efectuados en cuentas abiertas en entidades regidas por la Ley de Entidades Financieras, establecido mediante la ley 25.413, el sujeto obligado es el titular de la cuenta de la cual se trate, como se establece por el art. 1 de la ley de mención.

Por tal motivo, en el caso, no procede efectuar una suma de todas las evasiones presuntas de las distintas personas obligadas por la ley del impuesto mencionado para ser atribuida como un hecho único a los integrantes de la asociación ilícita que carecen de aquella cualidad especial requerida para ser los autores del delito de evasión tributaria descripto por el art. 1 de la ley 24.769 o del Régimen Penal Tributario establecido por la ley 27.430, en los términos, para el caso, del impuesto del cual se trata, de la ley 25.413.

En consecuencia, al no haber sido analizados los hechos de evasión tributaria presunta de manera individual respecto de cada una de las contribuyentes involucradas, como tampoco la intervención y eventual responsabilidad de las respectivas personas humanas que actuaron en su nombre de acuerdo a lo establecido por el art. 14 primera parte de la ley 24.769 -o en su caso, art. 13 primera parte del Régimen Penal Tributario-, y no haberse examinado si la eventual responsabilidad de los imputados por el hecho en la forma en la que fue considerada por el juzgado interveniente -como una única evasión por la sumatoria de lo evadido por cada una de las empresas obligadas- se enmarcaría en alguna de las previsiones del art. 2 de la ley 24.769 o del Régimen Penal Tributario establecido por la ley 27.430 (confr. en este sentido, el voto de la suscripta en el pronunciamiento recaído en CPE 1414/2015/16/CA2, res. del 25/08/2020, Reg. Interno N° 258/20 de la Sala “A” de este Tribunal), corresponde revocar el auto de procesamiento dictado en relación con la intervención de los nombrados en el hecho en cuestión y encomendar al juzgado de la instancia anterior que efectúe un nuevo análisis de los hechos bajo los parámetros establecidos por la presente; es decir, que analice la intervención que R. F. y M. A. A. podrían haber tenido en los presuntos



Poder Judicial de la Nación

hechos de evasión tributaria llevados a cabo por cada uno de los sujetos obligados de los que se trata, considerados de manera individual, pues además de lo expresado por los párrafos precedentes, corresponde recordar que el hecho de que los nombrados hayan integrado la asociación ilícita de la cual se trata, no altera las reglas de la autoría establecidas por los arts. 45 y 46 del Código Penal, y no es condición suficiente para atribuirles intervención en todos los hechos delictivos eventualmente llevados a cabo por los distintos integrantes de aquélla.

Corresponde recordar que por ninguna de las normas establecidas por la ley penal tributaria aplicable al caso ni por el Código Penal se encuentra prevista la responsabilidad en los términos establecidos por el juzgado de la instancia anterior por la resolución recurrida, razón por la cual no cabe extender el régimen punitivo previsto legalmente, pues aquella interpretación se encuentra vedada por la prohibición de efectuar una extensión de los tipos penales, que es derivación del principio de legalidad, y cuya jerarquía máxima no es cuestionable.

Para que resulte respetado el principio de legalidad en materia punitiva establecido por el art. 18 de la Constitución Nacional, que suele identificarse comúnmente con el aforismo *nullum crimen, nulla poena sine lege*, las conductas reprimidas penalmente y las consecuencias jurídicas de aquéllas deben estar precisa y claramente descriptas por una ley previa al momento de los hechos.

Es decir, “...sin una ley que lo haya declarado previamente punible ningún hecho puede merecer una pena del derecho penal...” (confr. Enrique BACIGALUPO, *Derecho Penal. Parte General*, 2da. Edición, Hammurabi, Buenos Aires, 1999, pág. 32).

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha establecido: “...el principio de legalidad...requiere la doble determinación por el legislador de los hechos punibles y las penas a aplicar, y proscribe, en consecuencia, la aplicación analógica o extensiva de la ley penal...” (Fallos: 237:636 y 307:1114). Asimismo, “...el Poder Judicial no puede dar a la ley, sobre todo a la ley penal, una extensión mayor que la que le dio el propio legislador, único facultado para salvar las deficiencias -si las hay- de su propia obra...” (Fallos: 184:116; confr. CPE 957/2017/2/CA1, res. del 23/10/2019, Reg. Interno N° 831/19 de esta Sala “B”).



26º) Que, debido a que por el recurso de apelación interpuesto, la defensa de M. A. A. no impugnó, de manera autónoma, la decisión del juzgado de la instancia anterior de disponer un embargo sobre los bienes del nombrado, corresponde declarar mal concedido el recurso de apelación respecto de aquella decisión (confr. fs. 65 de este incidente).

Asimismo, toda vez que por el recurso de apelación interpuesto, la defensa de R. F. no introdujo ningún agravio autónomo con relación a la decisión del juzgado de la instancia anterior de disponer un embargo sobre los bienes del nombrado, también corresponde declarar mal concedido el recurso de apelación deducido respecto de aquella decisión (confr. fs. 65 de este incidente; confr. arts. 445 y 450 del C.P.P.N.).

No obstante, en atención a la forma en la que se resolverá por la presente respecto del auto de procesamiento de M. A. A. y R. F. (confr. el considerando 25º de esta resolución), corresponde reducir el monto de los embargos decretados sobre los bienes de los nombrados a las sumas de veinte millones de pesos (\$ 20.000.000), que se estiman suficientes, en procura de garantizar las eventuales y diversas obligaciones que se imponen por el art. 518 del C.P.P.N.

El señor juez de cámara Dr. Roberto Enrique HORNOS agregó a lo expresado en forma conjunta:

25º) Que, admitido es, y no parece necesario mayor abundamiento argumentativo en este momento, que la asociación ilícita fue descripta por el código sustantivo como un delito de peligro y de carácter permanente (art. 210 del Código Penal), mientras que la habitualidad es una situación verificable con relación a los delitos de resultado, y con respecto a los cuales se acredita la comisión frecuente de los mismos.

La llamada asociación ilícita tributaria sólo podría desplazar el tipo penal de asociación ilícita genérico (art. 210 del Código Penal) en caso de verificarse alguna circunstancia caracterizadora y calificante (atento al monto de pena prevista en abstracto para la primeramente referida) diferente y, en atención a la referencia legal prevista por el artículo 15 inc. c) del Régimen



Poder Judicial de la Nación

Penal Tributario, no se advierte cómo podría, en relación a un delito permanente y de peligro, comprobarse la habitualidad del destino de la organización (“...que habitualmente esté destinada a cometer cualquiera de los delitos tipificados...”) si no fuera mediante la comprobación efectiva de la comisión de alguna de esas conductas típicas, con lo que esta particular asociación ilícita dejaría de ser el delito de peligro que la figura de la cual parece ser una descripción calificada constituye.

La habitualidad es una situación de hecho a ser comprobada, mientras que la habitualidad de propósitos o de fines no parece diferenciarse de la presencia misma de aquéllos (confr. los votos del suscripto en CPE 1321/2017/10/CA3, res. del 08/10/2018, Reg. Interno Nº 841/18 y CPE 528/2008/12/CA3, res. del 28/10/2019, Reg. Interno Nº 855/2019, ambos de esta Sala “B”).

26º) Que, como si lo señalado precedentemente no bastara para tomar inciertos los alcances de la norma que se analiza, así como la suposición de verificación de la conducta incriminada, la posibilidad de abandono de un reproche por la sola creación de una situación de peligro se abona en el caso cuando se advierte que la descripción del tipo del inc. c) del art. 15 del Régimen Penal Tributario no formula una precisión como la que contiene el art. 210 del Código Penal con relación a que se configurará la conducta reprochada “...por el solo hecho de ser miembro de la asociación...”, de modo que no se exige al efecto la comisión de alguno de los delitos propuestos, ni mucho menos la habitualidad en la comisión de los mismos (confr. los votos del suscripto en CPE 1321/2017/10/CA3, res. del 08/10/2018, Reg. Interno Nº 841/18 y CPE 528/2008/12/CA3, res. del 28/10/2019, Reg. Interno Nº 855/2019, ambos de esta Sala “B”).

27º) Que, consecuentemente, en el caso se evidenciaría la falta de posibilidad de ajuste de la conducta de M. A. A. y de R. F. a la norma citada por el considerando anterior, pues aquélla no evidencia una situación distinta a la contemplada por el art. 210 del código de fondo en materia penal.



Poder Judicial de la Nación

28º) Que, sin perjuicio de lo expresado por los considerandos que anteceden con relación a la calificación legal que, *prima facie*, correspondería asignar a los hechos investigados en la causa principal respecto de los cuales, por la presente, se propiciará la confirmación de los autos de procesamiento dictados con relación a M. A. A. y R. F. en la calidad de integrantes de una asociación ilícita, no obstante la opinión del suscripto respecto del tipo penal que se describe por el inc. c) del artículo 15 de la ley 24.769, toda vez como ya se expresó por el considerando 17º de la presente, en los casos como el *sub examine* en los cuales la eventual modificación de la calificación legal de los hechos establecida por un auto de procesamiento no tiene incidencia concreta en otros aspectos de la situación de los imputados de la causa, el examen de aquella cuestión específica por medio del recurso de apelación de aquel auto carece de trascendencia, pues lo fundamental resulta ser la determinación referente a la procedencia o la improcedencia de la medida en el caso, en los términos del art. 306 del código adjetivo.

29º) Que, con relación al procesamiento dictado en orden al hecho que fue calificado como evasión del Impuesto sobre los Débitos y Créditos en Cuentas Bancarias correspondiente al ejercicio 2010, corresponde expresar que, contrariamente a lo afirmado por las partes recurrentes, los imputados M. A. A. y R. F. también habrían tenido intervención en la comisión del mismo.

En este sentido, de acuerdo con lo establecido por el considerando 20º de la presente -al cual corresponde remitirse, por razones de brevedad-, se advierte que los nombrados habrían tenido participación en las sociedades y en las cuentas corrientes que fueron utilizadas para evadir el impuesto del cual se trata durante el período fiscal de mención.

Se advierte, asimismo, que la utilización de las cuentas abiertas a nombre de CHIPRE S.A.C.Y.A., INLAR S.A., PRONSA S.A., FORESTAL Y AGROGANADERA LA LINDA S.A., ZAVALLA CEREALES S.R.L., AGROPECUARIA GUAMINI S.A. y TAMBEROS UNIDOS ARGENTINOS S.A. en la forma descripta por el considerando 19º de la presente, configura un hecho único de evasión tributaria que, por la forma en la que fue planificado para su comisión, comprende la sumatoria de la totalidad de las operaciones y



los respectivos montos determinados por el fisco respecto de cada una de las sociedades mencionadas.

En este sentido, se observa una unidad de elección de medios para evadir -el uso conjunto de las sociedades mencionadas por, al menos entre otros, los imputados R. F. y M. A. A., que en principio ha sido demostrado- y una consecuente unidad de resolución que, como ya se dijo, permite tener por configurado un hecho único de evasión en los términos establecidos por el juzgado instructor en la ocasión de recibir las declaraciones indagatorias de los imputados y por la resolución recurrida.

Por lo tanto, también corresponde confirmar el procesamiento dictado respecto de los nombrados por el hecho en cuestión.

30º) Que, debido a que por el recurso de apelación interpuesto, la defensa de M. A. A. no impugnó, de manera autónoma, la decisión del juzgado de la instancia anterior de disponer un embargo sobre los bienes del nombrado, corresponde declarar mal concedido el recurso de apelación respecto de aquella decisión (confr. fs. 65 de este incidente).

Asimismo, toda vez que por el recurso de apelación interpuesto, la defensa de R. F. no introdujo ningún agravio autónomo con relación a la decisión del juzgado de la instancia anterior de disponer un embargo sobre los bienes del nombrado, también corresponde declarar mal concedido el recurso de apelación deducido respecto de aquella decisión (confr. fs. 65 de este incidente; confr. arts. 445 y 450 del C.P.P.N.).

El señor juez de cámara doctor Juan C. BONZÓN agregó a lo expresado en forma conjunta:

25º) Que, por consideraciones análogas, adhiero al criterio expresado por el Dr. Roberto Enrique HORNOS por los considerandos **29º** y **30º** de su voto y, en consecuencia, considero que también corresponde confirmar el procesamiento dictado respecto de R. F. y de M. A. A. por el hecho de evasión del Impuesto sobre los Débitos y Créditos en Cuentas Bancarias correspondiente al ejercicio 2010 y declarar erróneamente concedidos los recursos de apelación



Poder Judicial de la Nación

deducidos por la defensa de los nombrados respecto de la decisión de trabar un embargo sobre los bienes de aquéllos.

Por ello, **SE RESUELVE:**

Por unanimidad:

I. DECLARAR ERRÓNEAMENTE CONCEDIDOS los recursos de apelación interpuestos contra **los puntos resolutivos III y V** de la resolución recurrida (confr. fs. 65 de este incidente).

II. CONFIRMAR el **punto resolutivo I** de la resolución recurrida. **SIN COSTAS** (arts. 530 y 532 del C.P.P.N.).

III. CONFIRMAR los **puntos resolutivos II y IV** de la resolución recurrida en cuanto por aquéllos se decretaron los procesamientos de M. A. A. y de R. F. por considerarlos integrantes de una asociación ilícita. **CON COSTAS** (arts. 530, 531 y ccs. del C.P.P.N.).

IV. ENCOMENDAR al juzgado de la instancia anterior en los términos que surgen del considerando 22º de la presente.

Por mayoría:

V. CONFIRMAR los **puntos resolutivos II y IV** de la resolución recurrida en cuanto por aquéllos se decretaron los procesamientos de M. A. A. y de R. F. por considerarlos autores del delito de evasión del Impuesto sobre los Débitos y Créditos Bancarios por el período fiscal 2010. **CON COSTAS** (arts. 530, 531 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 junto con las actuaciones principales.

