



Poder Judicial de la Nación

**LEGAJO DE E. S. F S.A. Y OTROS EN AUTOS: “E. S. F S.A SOBRE INFRACCIÓN LEY 24.769”.**

CPE 1496/2015/7/CA3. Orden N° 34.756. Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 11, Secretaría N° 22. Sala “A”.

Buenos Aires, de mayo de 2025.

**VISTOS:**

El recurso de apelación interpuesto por el representante del Ministerio Público Fiscal que actúa en la instancia anterior contra el punto dispositivo I de la resolución incorporada digitalmente al presente legajo, por el cual el juzgado “*a quo*” dispuso sobreseer parcialmente a O. F. E y a E. S. F S.A., en los términos del art. 336, inciso 1°, del C.P.P.N., con relación a los hechos de apropiación indebida presunta de los importes retenidos por aquella sociedad en concepto del Impuesto a las Ganancias, por los períodos 05/2013 y 07/2013.

La impugnación deducida por la parte querellante (AFIP-DGI, actual ARCA), contra los puntos dispositivos II y III del pronunciamiento aludido por el párrafo que antecede, por los cuales el tribunal de la instancia anterior resolvió sobreseer parcialmente a O. F. E y a E. S. F S.A., en función del art. 336, inciso 3°, del C.P.P.N., en orden a la presunta evasión de las contribuciones patronales destinadas al Sistema Único de la Seguridad Social, correspondientes a los períodos 03/2015, 05/2015 y 09/2015, a cuyo pago se habría encontrado obligada frente al Fisco Nacional la contribuyente E. S. F S.A.

El recurso de apelación interpuesto por la defensa oficial de O. F. E contra los puntos dispositivos V y VI de la resolución a la que se viene haciendo mención, por los que la señora juez “*a quo*” dictó el auto de procesamiento del nombrado, sin prisión preventiva, y ordenó trabar un embargo sobre los bienes de aquél hasta cubrir la suma de \$750.000.000.

El recurso de apelación interpuesto por la defensa de M. D. R. P contra los puntos dispositivos VII y VIII del pronunciamiento aludido por los párrafos que anteceden, en cuanto por aquéllos el juzgado “*a quo*”



dictó el auto de procesamiento del nombrado, sin prisión preventiva, y ordenó trabar un embargo sobre los bienes de aquél hasta cubrir la suma de \$250.000.000.

El escrito por el cual el señor fiscal general que actúa ante esta instancia mantuvo el recurso de apelación interpuesto por el señor fiscal interviniente en la instancia anterior.

Las presentaciones por las que el representante del Ministerio Público Fiscal que actúa ante esta instancia, el representante de la querella (AFIP-DGI, actual ARCA), la defensa oficial de O. F. E y la defensa de M. D. R. P, informaron en los términos del art. 454 del C.P.P.N.

El informe de fecha 12/12/2024 y la nota de fecha 24/04/2025 de la Secretaría de esta Sala “A”.

### **Y CONSIDERANDO:**

1º) Que, la defensa M. D. R. P interpuso recurso de apelación contra los puntos dispositivo VII y VIII de la resolución incorporada al presente legajo, por los que la señora juez de la instancia anterior dictó el auto de procesamiento, sin prisión preventiva, respecto del nombrado, por los hechos de apropiación indebida presunta de los importes retenidos a los empleados en relación de dependencia de E. S. F S.A., en concepto de los aportes correspondientes al Sistema Único de la Seguridad Social, por los períodos 03/2017, 06/2017 a 08/2017 y 10/2017 a 01/2019, y ordenó trabar un embargo sobre los bienes de aquél hasta cubrir la suma de \$250.000.000.

Asimismo, la defensa oficial de O. F. E interpuso recurso de apelación contra el auto de procesamiento, sin prisión preventiva, dictado por el juzgado “a quo” respecto del nombrado, en orden a la evasión previsional agravada presunta del pago de las contribuciones patronales destinadas al Sistema Único de la Seguridad Social, correspondientes a los períodos 04/2015 y 06/2015, entre otros sucesos que se tratarán por la presente más adelante.

2º) Que, con posterioridad al dictado de las decisiones aludidas por el considerando que antecede, el tribunal de la instancia anterior resolvió en el marco de las actuaciones CPE 1363/2021 que se encuentran acumuladas jurídicamente a la causa principal a la que corresponde este incidente: *“I. REVOCAR EL AUTO DE PROCESAMIENTO de M. D. R. P...dispuesto por el punto VII de la resolución dictada...en el marco de la*





## Poder Judicial de la Nación

*causa N° 1496/2015 y SOBRESEER a M. D. R. P... en orden a los hechos vinculados a la presunta omisión de ingresar, dentro de los plazos legales correspondientes, las retenciones practicadas a los empleados de E. S. F SA en concepto de aportes destinados al Sistema Único de la Seguridad Social (Régimen Nacional de Seguridad Social y Régimen Nacional de Obras Sociales, según el caso) en los períodos mensuales 03/2017, 06/2017 a 8/2017 y 10/2017 a 01/2019, en los términos de los artículos 336, inciso 1°, del CPPN y 5 de la ley 27.743)...” (se prescinde del resaltado del original, confr. la copia digital del pronunciamiento mencionado que se encuentra adjunta al oficio electrónico DEO 16632877, remitido por el juzgado “a quo” a este Tribunal en el marco del presente legajo e informe de la Secretaría de esta Sala “A” de fecha 12/12/2024).*

A su vez, en el marco de la causa principal CPE 1496/2015, a la que corresponde este incidente, la señora juez “a quo”, dispuso “*I.- REVOCAR PARCIALMENTE EL AUTO DE PROCESAMIENTO de O. F. E...oportunamente dispuesto... y SOBRESEER al nombrado O. F. E en orden [a] los hechos vinculados a la presunta evasión agravada del pago de las contribuciones patronales de la Seguridad Social correspondientes a los periodos 04/2015 y 06/2015 -al cual se encontraba obligada E. S. F SA...-, en los términos de los artículos 336, inciso 1°, del CPPN y 5 de la ley 27.743...*” (confr. el oficio electrónico DEO 18126215, remitido por el juzgado “a quo” a este Tribunal en el marco del presente legajo, y la nota de la Secretaría de esta Sala “A” de fecha 24/04/2025).

De acuerdo con lo que surge de los oficios electrónicos y del informe y de la nota de la Secretaría de esta Sala “A”, referidos por los párrafos que anteceden, los pronunciamientos mencionados se encuentran firmes.

3º) Que, en función de las circunstancias sobrevinientes aludidas por el considerando que antecede, los agravios introducidos por la impugnación interpuesta por la defensa de M. D. R. P contra el punto dispositivo VII del pronunciamiento en examen, se han tornado abstractos y así debe ser declarado, como así también los cuestionamientos vinculados con la medida cautelar de carácter patrimonial dispuesta respecto del nombrado, por desaparecer el presupuesto procesal en el cual se sustentó el dictado de aquella medida.

La misma decisión corresponde adoptar con respecto a los agravios invocados por la defensa oficial de O. F. E contra el auto de



procesamiento dictado respecto del nombrado, en lo que atañe a los hechos ilícitos presuntos de evasión previsional agravada, correspondientes a los períodos 04/2015 y 06/2015.

4º) Que, por el punto dispositivo I del pronunciamiento recurrido, el tribunal de la instancia anterior dictó el auto de sobreseimiento parcial de O. F. E y de E. S. F S.A., en los términos del art. 336, inc. 1º, del C.P.P.N., por considerar extinguida, por prescripción, la acción penal emergente de los hechos ilícitos presuntos consistentes en la omisión de depósito de las sumas de dinero que habrían sido retenidas por E. S. F S.A., en concepto del Impuesto a las Ganancias, por los períodos 05/2013 y 07/2013, respecto de los nombrados.

Para resolver en el sentido indicado, el juzgado “a quo” consideró que desde cada uno de los momentos presuntos de comisión de los hechos ilícitos supuestos aludidos por el párrafo anterior (26/06/2013 y 27/08/2013, respectivamente), hasta la fecha en que los imputados fueron convocados a prestar la declaración indagatoria (16/10/2019), había transcurrido el plazo de prescripción de la acción penal de seis años que surge de la correlación entre los arts. 62, inc. 2º del Código Penal y 6 de la ley 24.769, sin que durante aquellos lapsos se hubiesen verificado actos con capacidad de interrumpir y/o de suspender el curso de la prescripción de la acción penal, en los términos que se encuentran previstos por el art. 67 del Código Penal.

Agregó que “...los restantes sucesos que constituyen objeto de investigación -por los cuales se convocó a los nombrados a prestar declaración indagatoria- constituyen hechos independientes que no poseen entidad interruptora del curso de la prescripción, toda vez que respecto de ellos no ha recaído sentencia condenatoria firme...”.

5º) Que, el representante del Ministerio Público Fiscal interviniente en la instancia previa, se agravio de la decisión mencionada por el considerando que antecede, a cuyos fundamentos se remitió el señor fiscal general en la oportunidad prevista por el art. 454 del C.P.P.N., por estimar que la acción penal instada por los hechos presuntamente ilícitos aludidos precedentemente, debía estimarse interrumpida “...por la presunta comisión de nuevos delitos (art. 67, inc. a del Código Penal)...”, toda vez que, a su criterio, “...el llamado a prestar declaración indagatoria respecto de un hecho posterior, más aún el procesamiento como ocurre en el caso





## Poder Judicial de la Nación

*que nos ocupa, se erige como pauta suficiente para tener por verificada una causal de interrupción por 'la comisión de otro delito'. Ello así, dado que el grado de sospecha que debe reunirse en una investigación para motivar que un magistrado decida convocar a un imputado a prestar declaración indagatoria, válidamente permite inferir la existencia de la conducta delictiva preliminarmente reprochada...".*

6º) Que, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha establecido: “...la prescripción de la acción corre y se opera con relación a cada delito, aun cuando exista concurso de ellos [...] De ahí se deriva que no se acumulen las penas a los efectos del cómputo del plazo pertinente y que éste sea independiente para cada hecho criminal, en tanto también lo sean ellos. **Asimismo, entre sí no tienen carácter interruptivo, de no mediar una sentencia judicial firme que declare su realización y atribuya responsabilidad al mismo encausado...**” (Fallos 312:1351 y 322:717; el resaltado es de la presente).

Por lo demás, el criterio interpretativo reseñado precedentemente fue invocado por el más Alto Tribunal en un caso en el cual, en el contexto de un mismo proceso, se había atribuido a una persona la comisión sucesiva de distintos hechos presuntamente ilícitos, y en el cual, no obstante aquella unidad de juzgamiento, de todas maneras concluyó que habían transcurrido los plazos respectivos de prescripción de la acción penal, tras analizar uno a uno todos los hechos imputados y sin considerarlos interruptivos entre sí (confr. Fallos 312:1351, considerandos 16º, 22º y 23º, en cuanto por aquéllos la Corte Suprema de Justicia de la Nación expresó: “...Que, entonces, es a partir de la medianoche de **cada una de las fechas** indicadas en los considerandos 18º, 19º y 21º cuando comienza a correr la prescripción de la acción (art. 59, inc. 3º, y 63 del Código Penal). Desde ese momento, el primer acto con virtualidad para interrumpirla debe considerarse el del 19 de febrero de 1987, en que se dispuso la citación a indagatoria del procesado (fs. 437/458), por constituir secuela de juicio (art. 67, cuarto párrafo, del Código Penal) [...] Que, en consecuencia, se advierte que entre aquellas fechas (las de comisión de cada delito y la de la citación indagatoria) han transcurrido los máximos de duración de las penas señaladas para los delitos imputados...”; el resaltado es del presente).



7º) Que, el más Alto Tribunal argentino también ha establecido, en numerosas oportunidades, que las instancias ordinarias tienen el deber de conformar sus decisiones a las sentencias dictadas por aquél en casos similares (Fallos 307:1094; 312:2007; 316:221; 318:2060; 321:2294), el cual se sustenta en el carácter de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia, y en razones de celeridad y economía procesal que hacen conveniente evitar todo dispendio de actividad jurisdiccional (Fallos 25:364; 212:51; 212:160; 256:208; 303:1769; 311:1644; 311:2004; 318:2103; 320:1660 y 321:3201, entre otros).

8º) Que, por otro lado, la totalidad de las salas de la Cámara Federal de Casación Penal han rechazado, en supuestos como el de autos, la posibilidad de suspender o de diferir un pronunciamiento sobre la extinción posible de la acción penal por prescripción, a la espera de que recaiga un pronunciamiento definitivo respecto de los hechos eventualmente interruptores del plazo respectivo (confr. C.F.C.P., Sala I, causa N° 6168, “*RASO, Eugenio Tomás s/recurso de casación*”, Reg. N° 7807, rta. el 30/06/05; causa N° 7886, “*GARCÍA, Carlos Alberto s/recurso de casación*”, Reg. N° 10.789, rta. el 07/08/07; causa N° 13.590, “*SCHLENKER, Alan s/recurso de casación*”, Reg. N° 18.057, rta. el 22/06/11; Sala II, causa N° 1076, “*REYES, Dalmira Angélica s/recurso de casación*”, Reg. N° 1592, rta. el 27/08/97; causa N° 6103, “*ALVAREZ, Sandro s/recurso de casación*”, Reg. N° 8054, rta. el 28/10/05; causa N° 7134, “*CHMEA, Alberto s/recurso de casación*”, Reg. N° 10926, rta. el 16/11/07; causa N° 10.252, “*ONTIVEROS, Javier Maximiliano s/recurso de casación*”, Reg. N° 16.363, rta. el 03/05/10; y causa N° 12.932, “*ARANO, Miguel Ariel s/recurso de casación*”, Reg. N° 19.641, rta. el 30/12/11; Sala III, causa N° 7037, “*ALEART, Guillermo s/recurso de casación*”, Reg. N° 29/07, rta. el 06/02/07; causa N° 9550, “*HUDAK, Oscar Alberto s/recurso de casación*”, Reg. N° 1641/08, rta. el 20/11/08; causa N° 12.643, “*ALMARAZ, Héctor Antonio s/recurso de casación*”, Reg. N° 167/11, rta. el 11/03/11; causa N° 16.594, “*PEREZ, Juan Carlos s/recurso de casación*”, Reg. N° 47/13, rta. el 8/02/13; causa N° 16.183, “*FRANCAVILLA, Silvio Guillermo*”, Reg. N° 99/13, rta. el 25/02/2013; y causa N° 16.051, “*ARECHA, Santiago Claudio s/recurso de casación*”, Reg. N° 625/13, rta. el 02/05/2013; Sala IV, causa N° 5944, “*GORALI, Diego Carlos s/recurso de casación*”, Reg. N° 7534, rta. el 02/06/06; causa N° 8597, “*MIGNO, Iván José s/recurso de casación*”,





## Poder Judicial de la Nación

Reg. N° 12.268, rta. el 11/09/09; causa N° 11.983, “*ANDERLIQUE, Isidoro Héctor s/recurso de casación*”, Reg. N° 544/12, rta. el 18/04/12; causa N° 13.781, “*SCHWARZFELD, Enrique Efraín s/recurso de casación*”, Reg. N° 1231/12, rta. el 13/07/12; y causa N° 15.839, “*MMA. s/recurso de casación*”, Reg. N° 544.4, rta. el 25/04/13).

9º) Que, si bien el Ministerio Público Fiscal procuró lograr una revisión del criterio de la Cámara Federal de Casación Penal recordado por el considerando anterior por la vía prevista por el art. 14 de la ley 48, la Corte Suprema de Justicia de la Nación declaró inadmisibile el recurso extraordinario con sustento en lo establecido por el art. 280 del C.P.C. y C.N. (confr. C.S.J.N., S. 471 XLVIII, “*SCHLENKER, Alan s/ causa N° 13.590*”, rta. el día 11/09/13, y los antecedentes del caso reseñados por el dictamen del señor Procurador Fiscal).

10º) Que, por consiguiente, el agravio de los representantes del Ministerio Público Fiscal no puede prosperar, pues “...*con independencia de la opinión que [...] pudiera tener[se] sobre la cuestión (confr., en el sentido indicado, los Regs. Nos. 362/04, 681/05 y 214/06, entre muchos otros, de esta Sala “B”, con una integración parcialmente distinta de la actual), de acuerdo con lo establecido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación y la totalidad de las Salas de la Cámara Federal de Casación Penal [en la materia], el plazo de prescripción del que se trata debe ser computado separadamente por cada uno de los hechos por los cuales [...] se promovió la acción penal, y no puede considerarse eventual y sucesivamente interrumpido por la comisión de los hechos restantes que integran el objeto [del] proceso, en tanto por ninguno se verifica la existencia, en la actualidad, de una sentencia judicial firme por la cual se haya declarado la comisión de aquéllos y la intervención culpable de los imputados en los mismos (confr., en sentido similar, Reg. N° 627/12; CPE 974/2014/CA1, res. del 30/06/16, Reg. Interno N° 311/16; y CPE 1439/2014/4/CA1, res. del 16/03/17, Reg. Interno N° 137/17, todos de esta Sala “B”)...*” (confr. CPE 1273/2012/6/CA1, res. del 08/09/17, Reg. Interno N° 599/17; CPE 1652/2014/49/4/CA40, res. del 08/11/17, Reg. Interno N° 759/17; CPE 1263/2014/2/CA1, res. del 05/12/17, Reg. Interno N° 842/17; CPE 1384/2014/CA2, res. del 23/11/18, Reg. Interno N° 1023/18; CPE 1652/2014/72/1/CA37, res. del 06/11/19, Reg. Interno N° 899/19; CPE 1125/2015/9/CA4, res. del 19/12/19, Reg. Interno N° 992/19; CPE





1191/2015/5/CA3, res. del 16/06/20, Reg. Interno N° 256/20; CPE 1057/2018/4/CA2, res. del 12/04/21, Reg. Interno N° 207/21; CPE 510/2018/7/CA3, res. del 04/05/22, Reg. Interno N° 178/22; CPE 949/2020/CA3, res. del 01/12/22, Reg. Interno N° 534/22; CPE 940/2020/CA2, res. del 09/06/23, Reg. Interno N° 234/23; CPE 160/2020/1/CA1, res. del 24/08/23, Reg. Interno N° 360/23; y CPE 370/2022/1/CA1, res. del 08/03/24, Reg. Interno N° 74/24, entre otros, de la Sala “B” de esta Cámara y CPE 242/2019/4/CA2, res. del 10/02/23, Reg. Interno N° 20/23; CPE 1670/2017/4/CA5, res. del 29/11/23, Reg. Interno N° 544/23 y CPE 817/2019/1/CA1, res. del 27/09/24, Reg. Interno N° 435/24, de esta Sala “A”, entre otros).

11º) Que, en función de lo expresado por los considerandos que anteceden, y toda vez que el Ministerio Público Fiscal no ha controvertido los demás parámetros fácticos y legales ponderados por el juzgado “*a quo*” por el considerando 21º del pronunciamiento al cual se viene haciendo alusión, con relación a los hechos señalados por el considerando 4º de la presente, corresponde concluir que lo establecido por la magistrada interviniente en la instancia previa en cuanto a que en el caso se ha extinguido, por prescripción, la acción penal emergente de los hechos presuntamente ilícitos descriptos por el considerando mencionado, respecto de O. F. E y de E. S. F S.A., resulta ajustado a derecho y a las constancias de la causa, por lo que el auto de sobreseimiento parcial dictado en consecuencia debe ser confirmado.

12º) Que, previo a ingresar al examen de los agravios invocados por la querella y por la defensa de O. F. E, por los recursos de apelación interpuestos por aquellas partes contra los puntos dispositivos II, III, V y VI del pronunciamiento recurrido, según el caso, resulta de utilidad, para una mejor comprensión, reseñar la descripción efectuada por el tribunal de la instancia anterior con respecto a la maniobra ilícita supuesta, que es objeto de investigación en los autos principales y en los expedientes acumulados a aquéllos, y la calificación provisoria que el juzgado “*a quo*” atribuyó a los sucesos presuntamente ilícitos.

Por los considerandos 24º a 27º de la resolución impugnada, la señora juez “*a quo*” indicó que “...E. S. F SA habría presentado oportunamente sus declaraciones juradas (originales) del Sistema Único de la Seguridad Social correspondientes a los períodos 12/2007, 01/2008,







## Poder Judicial de la Nación

02/2008, 03/2008, 04/2008, 08/2008, 02/2009, 04/2009, 04/2010, 03/2013, 04/2013, 05/2013, 06/2013, 07/2013, 08/2013, 09/2013, 10/2013, 03/2014, 04/2014, 05/2014; las cuales no fueron observadas por el organismo recaudador.

Posteriormente, entre mayo y octubre de 2015 es decir, entre uno y siete años después de la presentación de las declaraciones juradas originales- la contribuyente rectificó aquellas declaraciones juradas incluyendo retenciones de contribuciones patronales con destino a la seguridad social que supuestamente le habrían practicado las contribuyentes U. SA...y T. F SA..., por sumas millonarias [retenciones que, la magistrada interviniente en la instancia anterior, a partir de una valoración en conjunto de los elementos reunidos en la causa principal y los expedientes acumulados a aquélla, concluyó que serían inexistentes].

Ello generó saldos de libre disponibilidad (en función de los pagos oportunamente efectuados al presentar las declaraciones juradas originales) que simultáneamente reimputó a diversas obligaciones impositivas y previsionales. A saber, deuda correspondiente a [en lo que interesa a la presente]: **aportes destinados al Régimen Nacional de la Seguridad Social de los períodos...03/2015, 04/2015, 05/2015, 06/2015, 07/2015, 08/2015 y 09/2015; contribuciones del Régimen de la Seguridad Social de los ejercicios...03/2015,...05/2015,...,09/2015;...impuesto al Valor Agregado correspondiente al ejercicio mensual 05/2015; retenciones del impuesto a las Ganancias correspondientes a los periodos 04/2015...**” (el resaltado corresponde a la presente).

Asimismo, indicó que E. S. F S.A. habría utilizado notas de crédito inexistentes para efectuar compensaciones improcedentes.

Al respecto señaló que la contribuyente de mención “...presentó la declaración jurada original F.744 ‘Retenciones y percepciones’ correspondiente al periodo 10/2008 el día 21/11/2008 sin movimientos. En otras palabras, la contribuyente no habría practicado retenciones de obligaciones tributarias durante dicho periodo. El formulario original F.744 no fue observado por el fisco.

Con fecha 20/03/2015 (casi 7 años luego), la contribuyente rectificó aquella declaración jurada e incluyó notas de crédito por un total de \$1.484.027,64 las cuales guardarían relación con retenciones supuestamente sufridas durante aquel periodo. De acuerdo a lo informado por la sociedad investigada, se trataría de retenciones del impuesto a las Ganancias, practicadas por A y S SA...el 20/10/2008 bajo el régimen 94



*(Locación de obra y/o servicios no ejecutados en relación de dependencia no mencionados expresamente en otros incisos) [las cuales, la señora juez ‘a quo’, consideró, en base a la prueba reunida, que serían inexistentes]...”, y agregó que “...[d]ado que la contribuyente no debía ingresar saldo alguno en tanto no había practicado retenciones o percepciones durante el ejercicio 10/2008, el cómputo de las notas de crédito referidas previamente generó un saldo de libre disponibilidad, el cual fue utilizado simultáneamente por E. S. F SA para realizar compensaciones de otras deudas tributarias. En efecto, el mismo 20/03/2015 se efectuaron 21 solicitudes de compensaciones a través de los formularios F.1151 para cancelar [en lo que interesa a la presente]: deuda vinculada a **retenciones del impuesto a las Ganancias practicadas durante los ejercicios...09/2013, 11/2013, 12/2013, 01/2014, 02/2014, 05/2014, 07/2014, 08/2014, 10/2014, 12/2014, 01/2015, 02/2015...**Con fecha 26/03/2015, E. S. F SA presentó otra solicitud de compensación respecto de la deuda correspondiente a las **retenciones del impuesto a las Ganancias practicadas durante el periodo 09/2014**. A su vez, el 11/05/2015 la contribuyente hizo lo propio respecto de las **retenciones del impuesto a las Ganancias practicadas en el ejercicio 03/2015**. Finalmente, el 21/06/2015 la sociedad pretendió compensar la deuda relacionada con las **retenciones del impuesto a las Ganancias practicadas en el periodo 04/2015...**” (se prescinde del resaltado del original, lo destacado corresponde a la presente).*

En lo que respecta a **la evasión presunta de pago del Impuesto al Valor Agregado correspondiente a los períodos 2016 y 2017**, la magistrada interviniente en la instancia previa concluyó que “...la evasión se concretó mediante la presentación de declaraciones juradas presuntamente engañosas (correspondientes a los periodos anuales 2016 y 2017), pues a partir de aquéllas se habría computado crédito fiscal en exceso, se habría utilizado crédito fiscal respaldado en facturas del proveedor presuntamente apócrifo E. EBM. C. d. E SRL y se habrían asentado retenciones inexistentes, según el caso...” (confr. considerandos 50° a 56° de la resolución recurrida).

El tribunal de la instancia anterior calificó provisoriamente los hechos con los arts. 1, 6, 7 y 9, de la ley 24.769 (texto vigente a la época de los hechos) y con el art. 1° del Régimen Penal Tributario, aprobado por la ley 27.430, según el caso (confr. fundamentos vertidos por los considerandos 31°, 39° a 41°, 46°, 47° y 56° del pronunciamiento impugnado).





## Poder Judicial de la Nación

La señora juez “*a quo*”, previo a calificar provisoriamente los hechos denunciados (con excepción de aquellos vinculados con la evasión presunta de pago del Impuesto al Valor Agregado, correspondientes a los períodos 2016 y 2017 -CPE 276/2021-), bajo las figuras mencionadas por el párrafo que antecede, descartó la aplicación del art. 11 de la ley 24.769, vigente a la época de los hechos.

Al respecto expresó que “...*la voz ‘pago’ a la que se refiere el tipo penal, comprende uno de los modos de extinción de las obligaciones y deja afuera del alcance de la tipicidad a cualquier otro medio de extinción...*” (confr. considerando 29° y 30°, de la resolución recurrida).

13°) Que, por los puntos dispositivos II y III del pronunciamiento recurrido, el tribunal de la instancia previa dictó los autos de sobreseimiento parciales de O. F. E y de E. S. F S.A., en los términos del art. 336, inciso 3°, del C.P.P.N., en orden a la presunta evasión de las contribuciones patronales destinadas al Sistema Único de la Seguridad Social, correspondientes a los períodos 03/2015, 05/2015 y 09/2015, a cuyo pago se habría encontrado obligada frente al Fisco Nacional la contribuyente E. S. F S.A.

Para resolver del modo indicado por el párrafo anterior, la señora juez “*a quo*” consideró, teniendo en cuenta la calificación legal que provisoriamente atribuyó al suceso vinculado con el período 03/2015, que “...*la contribuyente desplegó la maniobra engañosa [descrita por el considerando anterior] más de tres meses luego del vencimiento para la presentación de la declaración jurada del SUSS del periodo 03/2015...*”, es decir, “...*dicho ardid se verificó luego de producido el momento consumativo (y agotado el iter criminis) de la presunta evasión del pago de tales contribuciones previsionales...*” (confr. considerando 48° de la resolución recurrida).

En lo que respecta a los hechos vinculados con los períodos 05/2015 y 09/2015, señaló que “...*el monto presuntamente evadido no alcanza la suma de \$200.000 mensual que se estableció por el artículo 5 del Régimen Penal Tributario aprobado por la ley 27.430 -equiparable al artículo 7 de la ley 24.769-, por lo que, en las circunstancias del caso, se configura un supuesto de ley penal más benigna cuya aplicación retroactiva corresponde, de acuerdo con el criterio establecido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación...in re ‘VIDAL’...*”.



14º) Que, la parte querellante se agravió de la decisión adoptada por el juzgado “*a quo*” mencionada por el considerando que antecede, por considerar que los hechos deben ser analizados desde las previsiones del art. 11 de la ley 24.769 (según texto vigente a la época de los hechos).

Al respecto, señaló que “...*la escisión del análisis de las contribuciones, de los aportes por los mismos períodos, que son subsumidos dentro de la figura de apropiación indebida de recursos de la seguridad social, tiene como consecuencia la insuficiente cuantía del monto exigido por el art. 5 del RPT para la configuración del tipo...*”, por lo que concluyó que “...[d]e analizarse las situaciones fácticas denunciadas bajo la figura de la simulación dolosa de pago (lo cual resulta ajustado a derecho...) este recorte en el objeto procesal no tendría lugar...”.

15º) Que, por la descripción efectuada por el tribunal de la instancia anterior, con respecto a la maniobra ilícita supuesta vinculada con la presunta evasión de pago de las contribuciones patronales correspondientes al período 03/2015, reseñada por el considerando 12º de este pronunciamiento, contrariamente a lo sostenido por la señora juez “*a quo*” por el considerando 48º de la resolución recurrida, la razón por la que correspondería descartar la relevancia penal de aquel suceso desde la perspectiva del art. 7 de la ley 24.769, vigente a la época de los hechos, no se relaciona con el momento en el cual se habría presentado la declaración jurada rectificativa presuntamente engañosa por la que se generó un saldo de libre disponibilidad a favor de la contribuyente E. S. F S.A., sino que se vincula con el aspecto concreto sobre el cual la reimputación del pago originalmente ingresado estaba dirigido a generar una representación falsa de la realidad, esto es, la extinción por compensación de la obligación a cuyo pago se encontraba obligada la contribuyente aludida (confr., en sentido similar, CPE 797/2013/1/CA1, res. del 11/08/2015, Reg. Interno N° 338/2015, de la Sala “B” de esta Cámara).

16º) Que, en efecto, en el caso en examen, en lo que respecta al suceso al que se viene haciendo mención, no se encuentra controvertida la veracidad de la información consignada por la declaración jurada presentada oportunamente por E. S. F S.A. ante el organismo recaudador, en cuanto al monto que en concepto de contribuciones correspondientes al Sistema de Seguridad Social aquella sociedad se encontraba obligada a pagar por el





## Poder Judicial de la Nación

período 03/2015 (confr. fs. 145 del expediente principal y fs. 402 del cuerpo III de la “Actuación Nro. 16952-515-2015” reservada).

En el sentido expresado por el párrafo anterior, cabe indicar que el suceso aludido no fue observado por el organismo recaudador a partir del desarrollo de tareas de fiscalización que derivaran en la impugnación de la declaración jurada de E. S. F S.A. por el concepto y/o por el monto en trato, sino que aquél fue advertido por el fisco al establecerse que la contribuyente de mención no habría contado con los saldos de libre disponibilidad invocados a favor de aquélla (generados a partir de la diferencia resultante de los montos oportunamente ingresados por las declaraciones juradas originales SUSS -en el caso en trato correspondientes a los períodos 03/2013 y 05/2013- y aquéllos derivados del incremento de las retenciones supuestamente sufridas incluidas en las declaraciones juradas rectificativas de aquellos mismos períodos), los que pretendió hacer valer al reimputar aquel pago efectuado oportunamente a fin de que se considere extinguida total o parcialmente la obligación de pago en concepto de contribuciones al Sistema de Seguridad Social por el período 03/2015 (confr. comprobantes de reimputación de pago -F.118- obrantes a fs. 452 y 457 del cuerpo III de la Actuación N° 16952-515-2015), cuyo nacimiento la contribuyente, previamente, había reconocido por medio de la declaración jurada correspondiente al período en cuestión, y como se dijo, el organismo recaudador no cuestionó.

17º) Que, en las condiciones referidas por los considerandos 15º y 16º de la presente, dada la estructura análoga que presenta el tipo penal establecido por el art. 7 de la ley 24.769 con aquel instaurado por el art. 1 de la misma ley (confr. Reg. Interno N° 175/2012, considerando 3º, de la Sala “B” de esta Cámara), resulta aplicable al caso el criterio establecido por pronunciamientos anteriores por quienes suscriben la presente, en cuanto por aquéllos se ha establecido: *“...por una interpretación del art. 1 de la ley 24.769 que armonice con la decisión legislativa de establecer por el mismo cuerpo legal, como delito autónomo, común y sin sujeción a condición objetiva de punibilidad alguna, la figura de la [s]imulación dolosa de pago’ (art. 11 de la ley citada), corresponde considerar excluidos de los comportamientos constitutivos del delito de evasión tributaria, como regla general, los que tengan por objeto la simulación sobre el acaecimiento de una causal de extinción de una obligación tributaria exteriorizada oportunamente ante el organismo recaudador (queden*



*aquéllos alcanzados en su totalidad, o no, por el art. 11 de la ley 24.769), es decir, de un aspecto que difiere de los propios del nacimiento, la cuantía real y/o del momento en el cual se habría tornado exigible el pago de una obligación tributaria...” (confr. CPE 797/2013/1/CA1, res. del 11/8/15, Reg. Interno N° 338/15 y CPE 1532/2015/5/CA1, res. del 26/12/2019, Reg. Interno N° 1023/19, de la Sala “B” de esta Cámara y voto de los suscriptos en CPE 2028/2018/CA1, res. del 25/04/2022, Reg. Interno N° 182/2022, de esta Sala “A”).*

*Así, se consideró, en relación al texto legal vigente en la fecha de comisión del hecho en cuestión, que “...más allá de las razones que, de ‘lege ferenda’, podrían expresarse sobre si comportamientos tendientes a simular el pago de una obligación tributaria podrían ser considerados, o no, en términos generales, como un ardid o un engaño que daría lugar al hecho típico previsto por el art. 1 de la ley 24.769, de ‘lege lata’ corresponde concluir que el legislador no concibió el delito que quedó establecido por aquella norma legal como uno que alcance también a las simulaciones sobre la extinción posible de una obligación tributaria (algo similar se advertiría respecto del delito previsto por el art. 7 de la ley 24.769; confr. Reg. N° 175/12, consid. 3°, de esta Sala ‘B’).*

*En el sentido indicado precedentemente, una interpretación contraria [a la establecida por el primer párrafo del presente considerando] implicaría concluir que el legislador, al establecer el delito definido por el art. 11 de la ley 24.769, incurrió en una incongruencia o en una falta de previsión, lo cual presupondría ciertas posturas por parte de aquél que al intérprete, como regla general, no es dado admitir...” (confr. Reg. Interno N° 338/2015, res. del 11/08/2015, de la Sala “B” de esta Cámara y CPE 151/2018/CA2, res. del 02/09/2022, Reg. Interno N° 398/22, de esta Sala “A”).*

**18°)** Que, consecuentemente, en el caso al que se viene haciendo mención no se verificó ni se invocó la existencia de alguna maniobra ardidosa que pudiera estar alcanzada por la descripción del art. 7 de la ley penal tributaria, según texto vigente a la época de los hechos, por la que se hubiera evadido parcial o totalmente el pago al fisco, de contribuciones correspondientes al Sistema de la Seguridad Social, sumado a que, en el caso, el fisco no cuestionó la liquidación de aquel concepto emergente de la declaración jurada SUSS del período 03/2015.







## Poder Judicial de la Nación

Al respecto, corresponde indicar que por la denuncia promovida por el organismo recaudador que dio inicio a la causa principal a la que corresponde este incidente (confr. fs. 1/11 del expediente CPE 1496/2015), aquél encuadró la conducta reprochada en los términos del delito de simulación dolosa de pago, previsto por el art. 11 de la ley 24.769 (según texto de la ley 26.735), calificación que sostuvo en la oportunidad de recurrir la resolución en examen y en aquélla prevista por el art. 454 C.P.P.N.

**19º)** Que, sentado cuanto antecede, resta analizar si, en el caso, podrían encontrarse presentes los elementos típicos de la figura prevista por el artículo 11 de la ley 24.769, texto según la ley 26.735, que se encontraba vigente al momento de la comisión del hecho al que se viene haciendo mención, como invoca la parte querellante por el recurso de apelación en examen.

Por aquella norma, se establece: *“Sera reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el que mediante registraciones o comprobantes falsos o cualquier otro ardid o engaño, simular el pago total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, sean obligaciones propias o de terceros”*.

**20º)** Que, este Tribunal ha establecido en oportunidades anteriores que por la norma mencionada por el considerando anterior se sancionan las simulaciones que recaen sobre “...el pago...” de las obligaciones tributarias, entre otros conceptos, y la posibilidad de atribuir a la expresión que el legislador empleó para identificar aquel elemento normativo y central del tipo penal, un alcance genérico que abarque tanto el pago en el sentido específico del concepto, como otras formas posibles de extinción de las obligaciones, soslayando la técnica empleada por el ordenamiento jurídico restante (confr., por ejemplo, el modo por el cual se definen y se regulan el pago y la compensación por los arts. 865, 921 y ccs. del Código Civil y Comercial y por los arts. 20, 23, 25 y 28 de la ley 11.683), en principio y como regla general, no podría ser admitida sin menoscabo del principio de legalidad en materia penal (confr., con relación al principio constitucional aludido, lo expresado por la Sala “B” de esta Cámara mediante el pronunciamiento CPE 1948/2012/1/CA1, res. del





11/03/2015, Reg. Interno N° 64/2015; y en un sentido similar al expresado por el presente considerando, confr. el voto conjunto de los Dres. Roberto Enrique HORNOS y Marcos Arnoldo GRABIVKER en la causa CPE 797/2013/1/CA1, res. del 11/08/2015, Reg. Interno N° 338/2015, así como también los pronunciamientos CPE 1401/2016/CA1, res. del 17/11/2017, Reg. Interno N° 785/2017 y CPE 1349/2016/1/CA1, res. del 30/11/2017, Reg. Interno N° 827/2017, todos de la Sala mencionada, y voto conjunto de quienes suscriben la presente en la causa CPE 1667/2019/CA1, res. del 28/10/2021, Reg. Interno N° 495/2021, CPE 2028/2018/CA1, res. del 25/04/2022, Reg. Interno N° 182/2022, CPE 1882/2019/CA1, res. del 22/06/2022, Reg. Interno N° 270/2022 y CPE 151/2018/CA2, res. del 02/09/2022, Reg. Interno N° 398/2022, de esta Sala “A”).

21º) Que, además, sin soslayar la diferente naturaleza entre los procedimientos propios de la ejecución fiscal y el proceso penal, debe recordarse que, en sentido similar al expresado por el considerando que antecede respecto del pago y de la compensación como supuestos diferentes de extinción de las obligaciones tributarias, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha negado la posibilidad de asimilar ambos conceptos, a pesar de encontrarse regulados en el mismo capítulo de la ley 11.683 -Capítulo IV, titulado “DEL PAGO”- al momento de examinarse la admisibilidad de una excepción en el marco de un juicio de ejecución fiscal, al expresar: “...*el a quo se ha apartado injustificadamente de lo prescripto en la ley aplicable al caso -art. 92 de la ley 11.683- ya que ésta, en lo que interesa, solo prevé la excepción de pago total documentado, y no contempla a la compensación entre las defensas oponibles (Fallos: 321:2103). En el caso de autos, pese a que la sentencia dice admitir una excepción de pago, su único fundamento radica en la circunstancia de que el demandado había efectuado un pedido de compensación...*” (Fallos 323:795).

22º) Que, asimismo, independientemente de la incidencia decisiva que para la definición de la cuestión a la cual viene haciéndose mención corresponde atribuir al principio de legalidad en materia penal, resulta útil recordar que la “...Corte [Suprema de Justicia de la Nación] ha establecido en antiguos y reiterados pronunciamientos que, en lo relacionado con los métodos de interpretación de la ley, la primera regla consiste en respetar la voluntad del legislador, a cuyo fin cabe estar a las palabras que ha utilizado. Si la ley emplea determinados términos,





## Poder Judicial de la Nación

*corresponde suponer que ellos no son superfluos, sino que han sido empleados con algún propósito que debe ser atendido, pues es misión de los jueces dar pleno efecto a las normas vigentes sin sustituir al legislador ni juzgar sobre el mero acierto o conveniencia de las disposiciones adoptadas por aquél en ejercicio de sus propias facultades...” (Fallos 323:3215).*

En definitiva, “...[e]l Poder Judicial no puede dar a la ley, y sobre todo a la ley penal una extensión mayor que la que le di[o] el propio legislador, único facultado para salvar las deficiencias -si las hay- de su propia obra...” (Fallos 184:116).

23º) Que, en el sentido al que se viene haciendo referencia por los considerandos anteriores, cabe señalar que las conductas descriptas por el art. 10 del actual Régimen Penal Tributario establecido por el Título IX de la ley 27.430, si bien guardan similitud con las previstas por el art. 11 del régimen anterior previsto por la ley 24.769, por aquélla se modificó parcialmente la redacción reprimiendo no solo al que “...simulare el pago total o parcial de obligaciones tributarias o de los recursos de la seguridad social...”, como disponía la norma anterior, sino al que “...simulare la cancelación total o parcial de obligaciones tributarias o de los recursos de la seguridad social...”, lo cual es indicativo de que “el pago” era el único medio de cancelación de las obligaciones aludido por el art. 11 de la ley 24.769, y que con la modificación efectuada al tipo penal en cuestión por el art. 10 del régimen establecido por la ley 27.430, el legislador pretendió incluir en la descripción de la conducta típica prohibida de que se trata, además del “pago”, otros medios de cancelación de las obligaciones, como por ejemplo la compensación (confr., en sentido similar, CPE 577/2015/27/CA14, res. del 22/02/2024, Reg. Interno N° 46/24, de esta Sala “A”).

24º) Que, finalmente, con relación a los pronunciamientos de las Salas IV y I de la Cámara Federal de Casación Penal recaídos en las causas “*Szczech, Néstor Iván s/recurso de casación*” y “*SOFTEG SA s/recurso de casación*”, respectivamente, invocados por la parte querellante por el recurso de apelación interpuesto y al presentar el memorial ante esta instancia, cabe destacar que el criterio establecido por aquéllas no resulta vinculante para quienes suscriben la presente para resolver en este caso, conforme a los criterios propios sobre la cuestión, sin perjuicio de la consideración del valor doctrinario de aquellas opiniones (confr. voto



conjunto de los suscriptos en CPE 2028/2018/CA1, res. del 25/04/2022, Reg. Interno N° 182/2022, CPE 1882/2019/CA1, res. del 22/06/2022, Reg. Interno N° 270/2022 y CPE 151/2018/CA2, res. del 02/09/2022, Reg. Interno N° 398/2022, de esta Sala “A”).

Cabe efectuar la misma consideración expresada por el párrafo anterior respecto del pronunciamiento de esta Sala “A” (Reg. Interno N° 393/2019), citado por la parte querellante en sustento a su postura, pues por aquel se estableció el criterio de dos jueces que actualmente no integran este Tribunal.

**25°)** Que, en las condiciones referidas por los considerandos **19°** a **23°** de la presente, el suceso al que se viene haciendo referencia, tampoco podría tener encuadre en la descripción típica contenida por el art. 11 de la ley 24.769, modificada por la ley 26.735, por lo que el agravio planteado en aquel sentido por la parte querellante no puede tener una acogida favorable.

**26°)** Que, consecuentemente, corresponde confirmar la decisión remisoría dictada por el juzgado “*a quo*” por el punto dispositivo II de la resolución recurrida, con respecto a O. F. E y a E. S. F S.A., en orden a la presunta evasión del pago de las contribuciones patronales destinadas al Sistema Único de la Seguridad Social, correspondiente al período 03/2015, por los fundamentos expresados por los considerandos **15°** a **23°** de este pronunciamiento.

**27°)** Que, en el sentido expresado anteriormente y por las mismas razones expuestas por los considerandos **15°** a **23°** de este pronunciamiento, corresponde también confirmar la decisión que el tribunal de la instancia anterior adoptó, en los términos del art. 336, inciso 3°, del C.P.P.N., con respecto O. F. E y a E. S. F S.A., por los sucesos presuntos de evasión del pago de las contribuciones patronales destinadas al Sistema Único de la Seguridad Social, correspondientes a los períodos 05/2015 y 09/2015, en virtud de que de acuerdo a los términos de la denuncia que motivó la formación de la causa principal CPE 1496/2015, a la que corresponde el presente legajo, y la descripción efectuada por el juzgado “*a quo*” con respecto a la maniobra ilícita supuesta objeto de investigación, reseñada por el considerando **12°**, se habrían llevado a cabo respecto de los sucesos referidos, los mismos comportamientos, los cuales, como se indicó,





## Poder Judicial de la Nación

no se ven alcanzados por las descripciones típicas de los artículos 7° de la ley 24.769, vigente a la época de los hechos, ni del art. 11 del mismo cuerpo legal (confr. los comprobantes de reimputación de pago -F.118- obrantes a fs. 444 y 475 de cuerpo III de la Actuación N° 16952-515-2015).

**28°)** Que, los argumentos expresados por los considerandos **15°** a **23°** de la presente, también resultan aplicables al hecho que el juzgado “*a quo*” consideró constitutivo del delito de evasión del pago del Impuesto al Valor Agregado, correspondiente al ejercicio 2015, por el que, entre otros, la señora juez “*a quo*” dictó el auto de procesamiento de O. F. E, toda vez que respecto de aquel suceso, al igual que en los casos analizados por los considerandos que anteceden, se habría generado una representación falsa de la realidad al insertar en la declaración jurada del SUSS rectificativa de la original del período 05/2014, en el caso, retenciones inexistentes, lo que motivó la creación de saldos de libre disponibilidad, en función del pago efectuado al presentar la declaración jurada original del período aludido y las retenciones supuestamente sufridas, lo que le permitió a la contribuyente reimputar aquel pago ingresado oportunamente, a la cancelación de la obligación en concepto del Impuesto al Valor Agregado del ejercicio 2015 (confr. comprobante de reimputación de pago -F.118- obrantes a fs. 477 del cuerpo III de la Actuación N° 16952-515-2015, reservado).

En consecuencia, por las razones indicadas por los considerandos **15°** a **18°** de este pronunciamiento, no se encontrarían acreditados los elementos objetivos requeridos para la configuración del delito evasión tributaria tipificado por el art. 1° de la ley 24.769, según texto de la ley 26.735, calificación que provisionalmente la señora juez “*a quo*” atribuyó al hecho aludido, como tampoco encontraría adecuación típica en la figura de simulación dolosa de pago, contemplada por el art. 11 del mismo cuerpo legal, de acuerdo a los fundamentos expresados por los considerandos **20°** a **23°** de la presente.

Por lo expuesto, corresponde concluir que el temperamento adoptado por el juzgado “*a quo*” en los términos del art. 306 del C.P.P.N., respecto de O. F. E, con respecto al suceso aludido por el párrafo que antecede, no se encuentra ajustado a derecho y, por lo tanto, debe ser revocado parcialmente.

**29°)** Que, por lo expresado por los considerandos **3°** y **28°** de este pronunciamiento, corresponde examinar por la presente la impugnación



interpuesta por la defensa oficial de O. F. E contra el punto dispositivo V de la resolución recurrida, únicamente en cuanto por aquél la señora juez de la instancia anterior dictó el auto de procesamiento del nombrado, por considerarlo autor penalmente responsable de los hechos ilícitos presuntos, descriptos por la resolución recurrida como: “...i) la presunta omisión de depósito, dentro de los plazos legales, de las retenciones del impuesto a las Ganancias practicadas por E. S. F SA en su carácter de agente de retención durante los periodos 09/2013, 11/2013, 12/2013, 01/2014, 02/2014, 05/2014, 07/2014, 08/2014, 09/2014, 10/2014, 12/2014, 01/2015, 02/2015, 03/2015 y 04/2015...delito previsto por el artículo 6 de la ley 24.769, texto según ley 26.735-; ii) la presunta omisión de ingreso, dentro de los términos legalmente establecidos, de los aportes destinados al Sistema Único de la Seguridad Social retenidos a los empleados de E. S. F SA en los ejercicios 03/2015 a 09/2015, 12/2015, 05/2016 a 02/2017... delito previsto por el artículo 9 de la ley 24.769, texto según ley 26.735-; ... v) la presunta evasión del pago del impuesto al Valor Agregado correspondiente a los periodos anuales 2016 y 2017...delito previsto por el art. 1º del Régimen Penal Tributario aprobado por la ley 27.430...”.

**30º)** Que, la defensa oficial de O. F. E, por el recurso de apelación en examen no ha invocado agravios concretos con relación a lo establecido por el juzgado “a quo” sobre la materialidad de los hechos “prima facie” ilícitos mencionados por el considerando que antecede, sino que efectuó cuestionamientos en torno a la intervención culpable que se atribuyó al nombrado en aquellos sucesos presuntamente ilícitos.

Por lo tanto, en esta instancia no se examinará aquel aspecto de la decisión apelada, en lo que concierne a los sucesos descriptos por el considerando anterior (art. 445 del C.P.P.N.).

**31º)** Que, los agravios expresados por el recurso de apelación en examen y en la ocasión prevista por el art. 454 del C.P.P.N., con respecto a la estimación provisional efectuada por el pronunciamiento impugnado relativa a la intervención de O. F. E en los hechos aludidos por el considerando **29º** de la presente, giran en torno al desconocimiento y a la ausencia supuesta de poder de decisión del nombrado respecto de las cuestiones relativas al pago de las obligaciones previsionales y tributarias a las que se encontraba obligada E. S. F S.A. frente al Fisco Nacional, decisiones que, según se alega, eran tomadas por D. R. P., quien manejaba





## Poder Judicial de la Nación

*“...[l]a Dirección y lo que sería el área de Administración y Finanzas, y contable...” de la sociedad, y que “...[s]i bien durante mucho tiempo fueron tres socios que conformaban la sociedad...[entre los que se encuentra el nombrado E.]...ha quedado demostrado que tenían áreas de injerencia diferenciadas...”, siendo O. F. E quien se encontraba a cargo del área comercial y de las licitaciones, por lo que “...[l]a intervención atribuida no puede ser sólo supuesta a partir del cargo que ocupaba, deben acompañarse mayores elementos de prueba que así lo acrediten...”.*

**32º)** Que, si bien asiste razón a la defensa oficial de O. F. E en cuanto a que no resulta procedente fundar la estimación relativa a la intervención, en principio, culpable del nombrado en los sucesos en trato, exclusivamente sobre la base del cargo que aquél ocupaba en E. S. F S.A., esto no implica omitir considerar que aquella circunstancia, conjuntamente con otras, constituya un elemento relevante a los fines de sustentar la participación del nombrado.

En efecto, la insuficiencia de aquel dato objetivo para acreditar “*per se*” la participación culpable del nombrado no implica que deba soslayarse la utilidad que pudiese tener aquella información si es que, después de ser meritada junto con los demás elementos de prueba incorporados, contribuyen a formar el grado de certeza requerido para este momento del proceso (confr. Regs. Nos. 846/07, 551/08, 219/16, CPE 1046/2016/6/CA1, res. del 25/04/2019, Reg. Interno N° 252/19, todos de la Sala “B” de esta Cámara y CPE 1127/2008/7/CA2, res. del 27/02/2023, Reg. Interno N° 40/23 y CPE 631/2016/23/CA53, res. del 12/07/2024, Reg. Interno N° 316/24, de esta Sala “A”, entre otros).

**33º)** Que, no se encuentra controvertido por O. F. E, ni por la defensa que lo asiste, que el nombrado habría ostentando durante los períodos cuestionados cargos directivos en E. S. F S.A. De las constancias aportadas por la Inspección General Justicia surge que, durante la permanencia de aquél en la sociedad aludida, que se habría extendido desde el año 1994 hasta el año 2017, habría revestido los cargos de director suplente, de director titular y de vicepresidente (confr. fs. 48/111, 1387/1409, 1564/1593 de la causa principal CPE 1496/2015 y fs. 43/83 del expediente CPE 1363/2021 acumulado jurídicamente).

Sin embargo, los argumentos desarrollados por la parte recurrente tendientes a establecer que, aun ostentando una función ejecutiva



en la sociedad, no tenía poder de decisión alguno en lo concerniente a la administración de la empresa, en virtud de que cada director se encontraba a cargo de un sector específico de la sociedad, siendo el correspondiente a O. F. E el del área comercial y el de las licitaciones, no logran desvirtuar los fundamentos expresados en aquel sentido por los considerandos 61° y 62° del pronunciamiento impugnado, los cuales resultan acordes con las constancias que actualmente se encuentran agregadas en los autos principales y en los expedientes acumulados a los que corresponde este incidente.

34°) Que, por la Ley General de Sociedades N° 19.550, se establece que incumbe al directorio la administración de la sociedad anónima, y a los accionistas, en la asamblea, considerar y resolver, los asuntos vinculados al balance general, al estado de los resultados, a la distribución de ganancias, a la memoria, entre otras cuestiones (confr. arts. 234 y 255 de la ley 19.550).

De acuerdo a lo que surge de las constancias aportadas por la Inspección General de Justicia, para la época de los hechos, el directorio de E. S. F S.A. se encontraba constituido por tres (3) directores titulares, D. M. R. P , N. H. M. -ambos fallecidos- y O. F. E, y existía un (1) director suplente, M. D. R. P, siendo en el caso los tres (3) directores titulares, dueños del total de las acciones en partes iguales, hasta el 27/05/2016, fecha en la cual se aprobó por unanimidad el aumento de capital de la sociedad, ocasión en la que M. y E. cedieron el derecho de preferencia de las nuevas acciones a D. M. R. P (confr. fs. 46/vta. y 55/58 del expediente CPE 1363/2021).

A su vez, se advierte que O. F. E habría participado de las reuniones de directorio de la sociedad aludida llevadas a cabo a la época de los hechos, como también en las asambleas de socios (confr. fs. 98/101, 106/108 vta. del expediente principal CPE 1496/2015 y fs. 55/58, 62/64 del legajo acumulado jurídicamente CPE 1363/2021)

Por el acta de asamblea de fecha 24/11/2014, aportada por la Inspección General de Justicia (confr. fs. 1593 del expediente CPE 1496/2015), surge que los accionistas, entre los que se encuentra O. F. E, aprobaron los estados contables de E. S. F S.A., correspondientes al ejercicio contable finalizado el 30/06/2014, el cual comprende alguno de los períodos de apropiación indebida de tributos que por la resolución recurrida se le atribuye al nombrado E.. De la copia del balance general aludida surge







## Poder Judicial de la Nación

que la sociedad poseía para el año 2014 deudas fiscales por las sumas de \$10.638.626,07 y \$12.610.361,26 (confr. fs. 1594 de la causa principal).

A su vez, entre las constancias aportadas por la Inspección General de Justicia surge otra acta de asamblea de fecha 30/10/2006, por la que los accionistas aprobaron los estados contables correspondientes al ejercicio cerrado al 30/06/2006, si bien aquél ejercicio no está comprendido por los hechos investigados en la causa principal y en los expedientes acumulados a los que corresponde este legajo, la copia de aquel instrumento constituye un elemento de prueba indiciario sobre la intervención de O. F. E, durante el tiempo en que formó parte del directorio de la sociedad en trato, en los actos de la gestión de la empresa y sobre la participación posible del nombrado en las cuestiones contables y fiscales de la sociedad (confr. fs. 1604 de los autos principales).

**35°)** Que, por el inciso d) del art. 6 de la ley 11.683 (vigente al momento de la comisión de la mayoría de los hechos atribuidos a O. F. E), se establece que: *“Están obligados a pagar el tributo al Fisco, con los recursos que administran, perciben o que disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación...d) Los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios a que se refiere el artículo 5° en sus incisos b) y c)...”*.

A su vez, por el art. 8 de aquella ley (vigente al momento de la mayoría de los hechos ilícitos presuntos en cuestión), se establece que: *“Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo...a) Todos los responsables enumerados en los primeros CINCO (5) incisos del artículo 6° [entre los que se encuentran los directores] cuando, por incumplimiento de cualesquiera de sus deberes tributarios, no abonaran oportunamente el debido tributo, si los deudores no cumplen la intimación administrativa de pago para regularizar su situación fiscal dentro del plazo fijado...”*.

En función de que la señora juez “a quo” consideró aplicable para alguno de los sucesos que se le atribuyen a O. F. E (evasión tributaria correspondiente a los ejercicios 2016 y 2017) el Régimen Penal Tributario aprobado por la ley 27.430, corresponde indicar que los textos de los



artículos aludidos por los párrafos que anteceden, coinciden sustancialmente en cuanto disponen con las redacciones actuales, cuyas modificaciones fueron introducidas por los arts. 178 y 180 de la ley 27.430.

**36º)** Que, a su vez, tanto por la redacción del art. 14 de la ley 24.769 (según texto de la ley 26.735), como por el texto del art. 13 del Régimen Penal Tributario, aprobado por la ley 27.430, se establece que: *“Cuando alguno de los hechos previstos en esta ley hubiere sido ejecutado en nombre, con la ayuda o en beneficio de una persona de existencia ideal,...la pena de prisión se aplicará a los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios, representantes o autorizados que hubiesen intervenido en el hecho punible...”*.

**37º)** Que, precisado cuanto antecede, el director en una sociedad anónima no sólo tiene a su cargo por disposición legal la administración de la sociedad, sino que es pasible de sanciones patrimoniales que, eventualmente, debe afrontar solidariamente con bienes personales por los incumplimientos eventuales de las obligaciones tributarias de la sociedad que representa, e incluso se encuentra enumerado entre los sujetos que se establecen como aquéllos que pueden actuar en nombre de la persona jurídica, en los términos de la cláusula de actuar en lugar de otro contenida en la ley penal tributaria.

Aquellas circunstancias atribuyen competencias dentro de la empresa y, en el caso, colocan a O. F. E en una posición distinta respecto del rol que aquél indicó haber tenido en la sociedad, pues las responsabilidades que asume en el carácter de director de la sociedad anónima y las consecuencias que por los eventuales incumplimientos podría sufrir en forma personal, lo ubican en una situación especial de responsabilidad y control sobre los actos que se llevan a cabo en representación de la sociedad (confr., en sentido similar, CPE 1145/2016/11/CA5, res. del 16/12/2022, Reg. Interno N° 624/22, de esta Sala “A”).

**38º)** Que, en tales condiciones, no resulta verosímil que O. F. E, a quien no podría considerarse una persona inmadura o sin experiencias mayores de vida para la época de los hechos, máxime si se repara que, según los dichos de aquél, se encargaba del mantenimiento de las cuentas de los





## Poder Judicial de la Nación

clientes de E. S. F S.A., entre los que se hallaban empresas de gran envergadura, como T., C, A.A., haya sido engañado por otro de los directores o desconociera las obligaciones de la sociedad en trato, como alega la defensa que lo asiste, toda vez que se habría desempeñado en aquélla por más de 20 años, ostentando durante ese tiempo cargos jerárquicos, participando en las reuniones de asambleas, dada su condición de socio. En tal contexto, no resulta razonable que dejara librado a las decisiones del sector administrativo a cargo de otro de los directores de la sociedad todo lo concerniente a los asuntos contables e impositivos, respecto de las cuales eventualmente podrían recaer sobre el nombrado las responsabilidades anteriormente reseñadas.

En el sentido expresado anteriormente, resulta relevante la circunstancia de que, a pesar de las consecuencias que las decisiones tomadas en los otros sectores de la sociedad podrían acarrear para O. F. E en función del cargo que el nombrado detentaba, no se hubiera asentado por instrumento formal alguno la distribución de las tareas y responsabilidades supuestamente diferenciadas que cada uno de los directores de la sociedad tendría a su cargo, según lo argumentado por la defensa del nombrado.

39º) Que, a lo expresado por el considerando que antecede, cabe agregar que si bien los empleados de E. S. F S.A. que prestaron las declaraciones testimoniales en la causa principal y en los expedientes acumulados que corresponden a este legajo, dieron cuenta de la existencia de sectores diferenciados en la empresa, cada uno de los cuales estaría a cargo de un director de la sociedad, señalando a O. F. E como el encargado del área comercial, y a D. M. R. P a cargo del sector administrativo, lo que daría sustento a los dichos vertidos por el imputado, lo cierto es que varios de aquéllos empleados señalaron al nombrado E. como uno de los “*responsables de la empresa*”, “*director de la firma*”, uno de los “*socios*”, uno de los “*dueños*” y quien mantendría reuniones con los otros dos directores (confr. fs. 991/993, 1015/1016 vta., 1023/1024 vta., 1278/1280 vta. del expediente CPE 1496/2015 y fs. 65/67, 68/70, 71/73, 82/85, 86/90, 98/101 del expediente CPE 276/2021, acumulado jurídicamente a la causa principal a la que corresponde este incidente).

Además, haberse encontrado a cargo del área comercial, no impedía a O. F. E, atender otros aspectos de la administración, lo que se verifica porque habría mantenido reuniones con al menos uno de los empleados de E. S. F S.A. que por sí y por otros trabajadores, planteaba ante



la dirección las circunstancias que en algunos casos llegaron a considerarse conflictos laborales, circunstancia que surge del testimonio de J. A. F., quien manifestó que: “...debido a un conflicto laboral, tuve varias reuniones con el señor E....le comentaba los problemas que teníamos nosotros y mis compañeros...el señor me escuchaba y nada más...Solo me atendía porque no le quedaba otra. Muchas veces íbamos con una lista a Campos Salles, a su oficina, antes pactábamos el encuentro por teléfono, lo llamaba a su teléfono laboral...La lista contenía problemas, reclamos y demás cuestiones y el me la devolvía. Básicamente era todo lo que empezamos a reclamar antes del despido...” (confr. fs. 86/90 del expediente CPE 276/2021, acumulado jurídicamente a la causa principal), por todo lo que no puede atenderse lo argumentado en sentido de tratarse de un director ajeno a la administración de la empresa en la época de los hechos.

40º) Que, a lo expuesto por el considerando anterior, cabe agregar que la participación eventual que podrían haber tenido terceras personas en los sucesos objeto de investigación, no exime en principio a O. F. E de la responsabilidad penal que se le atribuye por la resolución recurrida, pues por aquella circunstancia no se deriva, como pretende la parte recurrente, que el nombrado no haya llevado a cabo un comportamiento en el que concurren los elementos objetivos y subjetivos del tipo penal por el cual se calificaron jurídicamente los hechos investigados.

41º) Que, en el contexto que se viene exponiendo, tampoco puede tener una recepción favorable el cuestionamiento vinculado con la ausencia supuesta de dolo invocada por la defensa oficial de O. F. E, pues resulta inverosímil que al haberse desempeñado como director titular en el directorio de E. S. F S.A. al momento de la comisión de los hechos cuya responsabilidad penalmente relevante, en principio, se le atribuye, quien además habría sido titular en partes iguales con el resto de los directores de la totalidad del capital social de la empresa la mayor parte del tiempo en que habrían tenido lugar los sucesos que se le imputan y quien se habría encontrado autorizado a operar en las cuentas bancarias de la sociedad, no tuviera conocimiento de las decisiones en materia tributaria de la contribuyente en trato, las cuales demandan reflexión y la adopción de mecanismos para su ejecución, que se adoptan en el seno de los órganos de administración y de gobierno de la misma, cumpliéndose las formalidades





## Poder Judicial de la Nación

establecidas en las normas societarias y mercantiles aplicables de acuerdo a su tipo y a su estructura.

En tales condiciones, no resulta factible sostener que la toma de una decisión, como es optar por no afrontar ciertos pagos ante el organismo recaudador, la cual se mantuvo de manera prolongada en el tiempo, pudiera haberse adoptado y llevado a cabo sin la intervención de quienes, en atención a las circunstancias reseñadas por el considerando 34° de la presente, integraban el directorio y se encontraban a cargo de la administración de E. S. F S.A. y además, ostentaban la titularidad de las acciones de la sociedad.

42°) Que, en función de lo expuesto por los considerandos 32° a 41° de la presente, los fundamentos expresados por la resolución en examen, a partir de los cuales el juzgado “*a quo*” estableció provisionalmente la intervención culpable de O. F. E en los sucesos ilícitos presuntos aludidos por el considerando 29° de este pronunciamiento, con el alcance exigido por el art. 306 del C.P.P.N., no resulta irrazonable, se adecua, en principio, a las constancias incorporadas hasta el momento a la causa principal y a los expedientes acumulados, y no fueron rebatidos suficientemente por la parte recurrente, ni por otros elementos de prueba, ni median indicios que los contradigan.

Por consiguiente, la decisión del tribunal de la instancia anterior de dictar el auto de procesamiento de O. F. E, con relación a los hechos descriptos por el considerando 29° de la presente, resulta ajustada a derecho y a las constancias incorporadas actualmente al expediente principal y, por lo tanto, debe ser confirmada parcialmente.

43°) Que, finalmente, no corresponde ingresar por la presente al análisis de los agravios alegados subsidiariamente por la defensa oficial de O. F. E., en cuanto a que respecto de aquél no se dan los supuestos de la autoría como se estableció por la resolución recurrida, sino que eventualmente la intervención del nombrado debería ser analizada desde la óptica del art. 46 del Código Penal, pues aquéllos fueron introducidos recién en la oportunidad prevista por el art. 454 del C.P.P.N. (arts. 445 y 454, tercer párrafo, del C.P.P.N.).

44°) Que, resta examinar el cuestionamiento que la defensa oficial de O. F. E introdujo por el recurso de apelación en examen contra el



monto del embargo dispuesto por la resolución apelada sobre los bienes de aquél, hasta cubrir al suma de \$750.000.000.

Al respecto corresponde expresar, que toda vez que por la presente se dispondrá revocar parcialmente el auto de procesamiento dictado respecto de O. F. E, en orden al hecho presunto de evasión del pago del Impuesto al Valor Agregado, correspondiente al ejercicio 2015, en función de los fundamentos expresados por el considerando 28° de este pronunciamiento, y dado que la señora juez “*a quo*” con fecha 08/04/2025 revocó parcialmente aquel auto de mérito, en orden a la evasión presunta agravada del pago de las contribuciones patronales destinadas al Sistema Único de la Seguridad Social, correspondiente a los periodos 04/2015 y 06/2015 (confr. oficio electrónico de fecha 24/04/2025 y considerando 2° de la presente), corresponde revocar el punto dispositivo VI de la resolución en examen, a los efectos exclusivos de que el juzgado “*a quo*” establezca nuevamente el monto del embargo que corresponde disponer sobre los bienes del nombrado, en función de las circunstancias aludidas.

Por ello, **SE RESUELVE:**

**I. DECLARAR ABSTRACTA** la cuestión traída a conocimiento de este Tribunal por el recurso de apelación interpuesto por la defensa de M. D. R. P. **SIN COSTAS** (arts. 530, 531 y ccs. del C.P.P.N.).

**II. DECLARAR ABSTRACTA** la cuestión traída a conocimiento de este Tribunal por el recurso de apelación interpuesto por la defensa oficial de O. F. E, únicamente en lo concerniente al delito presunto de evasión agravada del pago de contribuciones patronales destinadas al Sistema Único de la Seguridad Social, correspondientes a los periodos 04/2015 y 06/2015. **SIN COSTAS** (arts. 530, 531 y ccs. del C.P.P.N.).

**III. CONFIRMAR** el punto resolutivo I de la resolución impugnada, en cuanto por aquél se dispuso el auto de sobreseimiento de O. F. E y de E. S. F S.A., por prescripción de la acción penal emergente de los hechos de apropiación indebida presunta de los importes retenidos en concepto de Impuesto a las Ganancias, por los periodos 05/2013 y 07/2013. **SIN COSTAS** (arts. 530 y 532 del C.P.P.N.).

**IV. CONFIRMAR** los puntos dispositivos II y III del pronunciamiento recurrido, en cuanto por aquéllos se dispuso el auto de





## Poder Judicial de la Nación

sobreseimiento de O. F. E y de E. S. F S.A., en orden a la presunta evasión de las contribuciones patronales destinadas al Sistema Único de la Seguridad Social, correspondientes a los períodos 03/2015, 05/2015 y 09/2015, a cuyo pago se habría encontrado obligada frente al Fisco Nacional la contribuyente E. S. F S.A., con los alcances señalados por los considerandos 13° a 23° de la presente. **CON COSTAS** a la querella (arts. 530 y 531 ccs. del C.P.P.N.).

**V. REVOCAR PARCIALMENTE** el punto resolutivo V de la resolución aludida por el punto que antecede, en cuanto por aquél se dispuso el auto de procesamiento de O. F. E, en orden evasión presunta del pago del Impuesto al Valor Agregado, por el ejercicio 2015. **SIN COSTAS** (arts. 530, 531 y ccs. del C.P.P.N.).

**VI. CONFIRMAR PARCIALMENTE** el punto dispositivo V de la resolución impugnada, en cuanto por aquél se dispuso el auto de procesamiento de O. F. E, en orden la apropiación indebida del Impuesto a las Ganancias por los períodos 09/2013, 11/2013, 12/2013, 01/2014, 02/2014, 05/2014, 07/2014, 08/2014, 09/2014, 10/2014, 12/2014, 01/2015, 02/2015, 03/2015 y 04/2015, por la presunta omisión de ingreso de los aportes destinados al Sistema Único de la Seguridad Social retenidos a los empleados de E. S. F SA, por los períodos 03/2015 a 09/2015, 12/2015, 05/2016 a 02/2017 y por la presunta evasión del pago del impuesto al Valor Agregado correspondiente a los períodos anuales 2016 y 2017. **CON COSTAS** (arts. 530, 531 y ccs. del C.P.P.N.).

**VII. REVOCAR PARCIALMENTE** el punto dispositivo VI de la resolución recurrida, exclusivamente en lo concerniente al monto por el cual se dispuso trabar un embargo sobre los bienes de O. F. E, y **ENCOMENDAR** al juzgado “*a quo*” en los términos que surgen del considerando 44° de la presente. **SIN 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, devuélvase digitalmente el presente legajo al Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 11, Secretaría N° 22 y remítase al juzgado referido el expediente principal en formato papel, junto con la documentación.





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

ROBERTO ENRIQUE HORNOS  
JUEZ DE CAMARA

CAROLINA L.I. ROBIGLIO  
JUEZ DE CAMARA

ANTE MÍ:

ANABELLA E. POLEDORE  
SECRETARIA DE CAMARA

