



Cámara Federal de Casación Penal

Sala III
Causa FMZ 44459/2018/14/CFC1
"Minera Argentina Gold S.A. y otros
s/recurso de casación"

Registro nro.: 93/2024

//la ciudad de Buenos Aires, a los 27 días del mes de febrero de 2024, se reúne la Sala III de la Cámara Federal de Casación Penal integrada por los señores jueces Mariano Hernán Borinsky, Gustavo M. Hornos y Daniel Antonio Petrone, asistidos por el secretario actuante, con el objeto de dictar sentencia en la causa **FMZ 44459/2018/14/CFC1**, caratulada: **"MINERA ARGENTINA GOLD S.A. y otros s/recurso de casación"**. Representa al Ministerio Público Fiscal el doctor Mario Alberto Villar y a la parte querellante (AFIP), los doctores Patricio del Corazón de Jesús Escudier, Diego Fabián Tell y Jorge Esteban Martín Herrero. Por la defensa de los imputados Dante Luis Vargas Gheresi, Igor Alcides Gonzáles Galindo, Julio Enrique Claudeville, Hernán Miguel Zaballa y Alejandro Marcelo Minuto interviene el doctor Rubén Alfredo Pontoriero. Por otra parte, el doctor Fernando Roberto Castro ejerce la defensa de Jimena Daneri Lucero del Valle.

Efectuado el sorteo para que los señores jueces emitan su voto, resultó establecido el siguiente orden: Daniel Antonio Petrone, Mariano Hernán Borinsky y Gustavo M. Hornos.

VISTOS Y CONSIDERANDO:

El señor juez **Daniel Antonio Petrone** dijo:

PRIMERO:

I. Que en lo que aquí interesa, en fecha 7 de noviembre de 2022, la Sala A de la Cámara Federal de Apelaciones de Mendoza resolvió: **"NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por A.F.I.P.-D.G.I. en fecha 12/4/2022, y en consecuencia **CONFIRMAR** la resolución venida

en apelación en cuanto fue materia de apelación y agravio” (el destacado corresponde al original).

De ese modo, el tribunal de la instancia anterior confirmó el auto decisorio dictado en fecha 12 de abril de 2022 por el Juzgado Federal nº 2 de San Juan, por el que se resolvió “I) Sobreseer a **DANTE LUIS VARGAS GHERSI**... director y gerente General durante los años 2010 y 2011 en Minera Gold SRL..., a **GONZALES GALINDO IGOR ALCIDES**... Director entre los años 2005 al 2012 aproximadamente..., a **DANERI LUCERO JIMENA DEL VALLE**... gerente de legales desde el año 2006 al 2017..., a **CLAUDEVILLE JULIO ENRIQUE**... gerente de asuntos corporativos desde el año 2009 al 2016 en Minera Argentina Gold S.R.L. y Director médico y coordinador de relaciones comunitarios desde el año 2003 al 2009, a **ZABALLA HERNAN MIGUEL**... Director y abogado externo desde el año 1998 al 2014 en Minera Argentina Gold S.R.L. y a **MINUTO ALEJANDRO MARCELO**... Gerente de controles contables desde el año 2005 al presente en Minera Argentina Gold S.R.L., de los delitos previstos en el art. 2 inc. a) de la ley 24769 por Impuesto a la Ganancias período fiscal 2010 por un importe de \$ 428.616.143,43, Impuesto a la Ganancias período fiscal 2011 por un importe de \$ 96.791.376,37, por los que fueron indagados de conformidad a lo previsto en el art. 336 inc. 3 del CPPN con la mención que la presente causa no afectó el buen nombre y honor de que hubieren gozado” (sic).

II. Contra esa decisión interpuso recurso de casación la querella (AFIP-DGI), cuyo rechazo por el *a quo* (resolución del 25 de noviembre de 2022, causa FMZ 44459/2018/CA4) motivó el recurso de queja que fue resuelto favorablemente por esta Sala (con una integración parcialmente distinta a la actual) el 28 de diciembre de 2022 (Registro nº 1851/22).

Fecha de firma: 27/02/2024

Firmado por: MARIANO HERNAN BORINSKY, JUEZ DE CAMARA DE CASACION

Firmado por: DANIEL ANTONIO PETRONE, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL

Firmado por: GUSTAVO MARCELO HORNO, JUEZ DE CAMARA DE CASACION

Firmado por: PABLO ARIEL IANNARIELLO, SECRETARIO DE CAMARA



#37332160#401231893#20240226100012174



Posteriormente, la parte recurrente, con fecha 2 de febrero del corriente año, mantuvo ante esta instancia el recurso interpuesto.

III. La querella (AFIP-DGI) sustentó el recurso de casación interpuesto en los incisos 1º y 2º del artículo 456 del Código Procesal Penal de la Nación.

Sostuvo que el pronunciamiento recurrido resulta arbitrario, por cuanto omitió valorar *"los fundamentos y alcances de la imputación efectuada por A.F.I.P."* y centró su análisis en *"la formalidad que la denunciada dio a operaciones de aportes de capital que simuló como préstamos"*.

Expuso que en las dos instancias anteriores se interpretó erróneamente que la registración contable como pasivo de las remesas de las empresas vinculadas resulta desincriminante, por entenderse que no hubo ocultamiento.

En dicho sentido, refirió que *"teniendo en cuenta que es la contribuyente la que intenta darle el carácter de pasivo a la operatoria, es esperable que haya registrado en su contabilidad la operación en este sentido, de lo que resulta insuficiente el valor probatorio de la contabilidad para evaluar la naturaleza de la operación, ya que ella misma es cuestionada"*.

Asimismo, refirió que *"si bien toda la registración fue hecha en el sentido de estar en presencia de pasivos y no de aportes de capital, del análisis de los registros contables, del Libro Diario, se observó la registración de una Diferencia de Cambio generada por los desembolsos cuestionados con fecha 31 de agosto de 2002, en cuya referencia del asiento en cuestión se hace mención a que obedece a un APORTE y no a*

un préstamo (ver fojas 1046 del Legajo de Impuesto a las Ganancias SIGEA 15636-14-2012/10)” (sic).

En base a ello, la querella indicó que la realidad económica de la operación, que “abarca el período que se extiende desde el año 2002 (en el que fueron recibidos los primeros desembolsos) hasta el año 2016 (último ejercicio cerrado al momento de finalizar la fiscalización)...”, es un “aporte de capital”, por lo que la realidad operativa no guarda relación con la forma que “las partes han querido demostrar”.

Además, destacó que “MINERA ARGENTINA GOLD S.R.L., antes de recibir el financiamiento de parte de su vinculada indirecta BARRICK FINANCE B.V., que generaron intereses significativos a favor de esta última, había recibido préstamos de otras vinculadas (BARRICK EXPLORACIONES ARGENTINAS S.A. y BARRICK INTERNATIONAL BANK CORPORATION) los cuales no devengaban intereses, sin embargo decidió cancelar los préstamos obtenidos de estas últimas para tomar préstamos con BARRICK FINANCE B.V. cuyas condiciones fueron más desfavorables, en cuanto al devengamiento de intereses a una tasa del DIECIOCHO POR CIENTO (18%) anual”.

Luego de describir las operaciones de “préstamo” con la vinculada y con terceros, puntualizó que “las condiciones pactadas en las tasas de interés tomadas entre la firma con su vinculada, fueron tasas de interés simple del DIECIOCHO POR CIENTO (18%), TRECE POR CIENTO (13%) y ONCE POR CIENTO (11%), respectivamente; sin embargo en los préstamos con terceros -Project Finance-, se aplicó la tasa de interés LIBOR anual más margen aplicable, que varía del CERO CON SEIS CENTÉSIMOS POR CIENTO (0,06%) al CUATRO POR CIENTO (4%) según el tiempo transcurrido” (sic).



Agregó que de la cotización de la tasa "Libor" a trescientos sesenta (360) días, correspondiente a las fechas de los contratos con vinculadas, se desprende que *"las tasas con los bancos son notablemente inferiores a las de los préstamos con empresas vinculadas. De lo que surge que las tasas establecidas en los contratos con las firmas vinculadas difieren a las de mercado, como así la fecha de devolución única de capital e intereses"*.

En suma, la querella resaltó que *"esa diferencia de tasa en más permitió -mediante la simulación con apariencia de préstamos de verdaderos aportes de capital- deducir impositivamente los intereses devengados y las diferencias de cambio, erosionando la base imponible del impuesto a las ganancias. Es por eso que los pagos realizados presentan características de remesas de utilidades a la casa matriz"*.

Concluyó que la empresa, *"pudiendo financiarse con terceros no vinculados a una tasa menor (entidades financieras/bancos) a una tasa ostensiblemente menor, recibió 'préstamos' de otras empresas vinculadas a una tasa mucho mayor, lo que le permitió por una parte deducir los intereses y diferencia de cambio y pagar menos impuesto conforme se detalla en el perjuicio fiscal de la denuncia y por la otra enviar dinero al exterior, que a la postre estando en presencia de un aporte de capital y no de un préstamo real no era ni más ni menos que la remisión de utilidades"* (sic).

Afirmó que *"la única explicación lógica de endeudarse a mayor costo y con empresas vinculadas es que en realidad se trataba de aportes de capital de la empresa entre sí y la mayor tasa les permitía deducir los intereses y diferencias de cambio y tributar menos impuesto"*.

Mencionó como otro elemento de cargo que “la efectiva devolución del préstamo” fue convenida a larguísimo plazo, “a un vencimiento único de dieciséis (16) o trece (13) años”. En dicho sentido, expuso que “la vocación de permanencia que es un elemento fundamental para determinar que se está en presencia de un aporte de capital, radica en que quedó demostrado que los fondos fueron enviados por BARRICK GOLD CORPORATION con la intención de que se radicaran permanentemente, ello debido a que se efectuaron transferencias con el objeto de cubrir necesidades de largo plazo con vencimiento que van entre los DOCE (12) y DIECISÉIS (16) años, según la línea de préstamo de que se trate, sin pactar restituciones de capital periódicamente. Tampoco se pactó una frecuencia de vencimientos de capital o de intereses en forma semestral o alguna otra frecuencia, obligándose la prestataria (MAGSA), de acuerdo a lo dicho anteriormente, a la devolución a su vencimiento”.

Por otra parte, sostuvo que del análisis de “las fechas pactadas para la devolución del capital e intereses devengados de las cuatro líneas de crédito, las cuales oscilan entre los TRECE (13) y DIECISÉIS (16) años” y teniendo en cuenta que al proyecto “Veladero” en el año 2002 “se le estimó una vida útil de TRECE (13) años”, se desprende que “se pactó pagar ‘capital’ e ‘intereses devengados’ cuando la producción de la mina estuviera decayendo o cuando fuera nula, al final de la vida útil del proyecto Veladero”.

Por ello, entendió que “no existía intención de devolución alguna, debido a que, por la tasa de interés pactada, el monto a devolver iba a superar el capital invertido, en algunos casos en más del DOSCIENTOS CINCUENTA POR CIENTO (250%)”.





Sin perjuicio de ello, destacó que en el ejercicio 2010, debido al aumento de la producción y del precio promedio del oro, Minera Gold S.R.L. tuvo una importante utilidad y, precisamente en ese ejercicio, decidió hacer desembolsos a su vinculada Barrick Exploraciones Argentinas S.A., que fueron instrumentados como créditos financieros a una tasa del siete y medio por ciento (7,5 %), en claro beneficio de la tomadora de fondos en virtud de los exiguos beneficios económicos que le reportó la operación.

Asimismo, en dicho ejercicio 2010, decidió *"pagar, y como consecuencia de ello deducir impositivamente, los intereses devengados y las diferencias de cambio de los pasivos registrados, erosionando la base imponible del impuesto a las ganancias"*. Aseveró que por dichas razones *"los pagos realizados presentan características de remesas de utilidades a la casa matriz"*.

Además, la recurrente indicó que se omitió analizar que *"en los estados contables de la firma confeccionados para el período fiscal 2010... no fueron registrados los intereses devengados de las supuestas operaciones de préstamo a favor de Barrick Exploraciones Argentinas S.A."*.

Agregó que la registración de los intereses se efectuó en el mes de mayo de 2011, *"verificándose el respectivo ajuste al resultado contable en la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2010, incrementando la utilidad por los intereses ganados por un importe de PESOS CINCO MILLONES QUINIENTOS TREINTA Y NUEVE MIL QUINIENTOS TREINTA Y NUEVE (\$ 5.539.539)"*.

Manifestó que *“los desembolsos en favor de su vinculada ascendieron en el 2010 a la suma de dólares estadounidenses sesenta y ocho millones seiscientos setenta y dos mil (usd 68.672.000) y los intereses devengados y omitidos registrar a la suma de dólares estadounidenses un millón trescientos noventa y tres mil doscientos cuarenta y cuatro (usd 1.393.244)”*.

Respecto a los cuestionamientos de los servicios de asesoramiento, dirección, supervisión y consultoría, señaló que dichos servicios fueron prestados por personas que se encuentran dentro de la nómina salarial de Minera Argentina Gold.

En lo concerniente a los cursos de capacitación prestados por el área de Recursos Humanos de la Cía. Minera Barrick Chile Limitada, Minera Argentina Gold informó que *“no mantiene un registro centralizado de los cursos de capacitación interna”*, por lo que no aportó *“detalles de cómo efectúa el control de los servicios que le factura la firma chilena (ver foja 18 del cuerpo Anexo II de la Actuación 15636-14-2012/10)”*. En base a ello, la recurrente concluyó que *“la firma no justificó la prestación efectiva de los servicios”* y tampoco *“pudo probar que esos servicios se encuentren vinculados a sus actividades, ni que fueron efectuados para obtener, mantener y/o conservar sus ganancias gravadas de fuente argentina”*.

Además, expuso que en la resolución recurrida se omitió analizar la impugnación de los *“servicios de gerenciamiento... que representan ajustes por importes de pesos dieciséis millones trescientos treinta y un mil ochocientos sesenta y nueve con veintinueve centavos (\$16.331.869,29) para el período fiscal 2010 del Impuesto a las Ganancias, y de pesos cuarenta y cuatro millones doscientos veintiséis mil*



doscientos cuarenta y dos con veintiséis centavos (\$44.226.242,26) para el período fiscal 2011 del Impuesto a las Ganancias".

En suma, afirmó que "existió un claro ardid por parte de los responsables de la denunciada, en la medida en que registraron y computaron impositivamente como pasivos, lo que en realidad se trataba de aportes de capital, obteniendo de tal manera -ilegal- beneficios económicos".

Explicó que "no se trata de una cuestión de 'interpretación' sobre el tratamiento impositivo o tributario que corresponde asignarle a un concepto exteriorizado por una contribuyente, sino en que en el caso que nos ocupa la contribuyente, mediante ardid y simulación, pretendió engañar al Fisco declarando como pasivos operaciones que en realidad eran aportes de capital, y que como tales debieron ser declaradas de otra forma, y con consecuencias tributarias totalmente distintas".

Asimismo, manifestó que "también se detectó ardid por parte de los responsables de la firma al pretender computar como gastos", servicios cuya efectiva prestación no pudo ser demostrada.

Por lo expuesto, solicitó que se haga lugar al recurso de casación interpuesto, se anule la resolución impugnada y se disponga el reenvío de las actuaciones al tribunal que corresponda, a fin de que dicte sentencia conforme a derecho.

Finalmente, hizo expresa reserva del caso federal.

IV. Durante el término de oficina previsto en los artículos 465, cuarto párrafo y 466 del C.P.P.N., las partes no se presentaron a ampliar o desarrollar fundamentos.

V. En la etapa prevista en el artículo 468 del C.P.P.N. las partes presentaron breves notas. La querella reiteró los agravios expuestos en el recurso de casación y los defensores de los imputados solicitaron se rechace el recurso de casación interpuesto por la querellante y se confirme la resolución recurrida en todos sus términos.

Superada la etapa procesal prescripta por el artículo 468 del C.P.P.N. la causa quedó en condiciones de ser resuelta.

SEGUNDO:

I. De manera previa a adentrarme al tratamiento de las cuestiones planteadas, corresponde señalar que, conforme surge de la resolución recurrida, en las presentes actuaciones se investiga la presunta comisión del delito previsto en el “...art. 2 inc. A de la ley 24.769 (Ley vigente al momento de los hechos) en concurso real (art. 55 C.P.) de dos hechos en relación al impuesto a las Ganancias período fiscal 2010 por la suma de pesos cuatrocientos veintiocho millones seiscientos dieciséis mil ciento cuarenta y tres con cuarenta y tres centavos \$ 428.616.143,43 e Impuesto a las Ganancias periodo fiscal 2011 por la suma de pesos noventa y seis millones setecientos noventa y un mil trescientos setenta y seis con treinta y siete centavos \$ 96.791.376,37 conducta punible por la nueva Ley 27430 que también en su artículo 2 inc. A prevé la conducta típica referida e investigada en autos...”.

Asimismo, se desprende que el Juzgado Federal nº 2 de San Juan -en lo que aquí interesa- resolvió “I. Sobreseer a DANTE LUIS VARGAS GHERSI..., GONZALES GALINDO IGOR ALCIDES..., DANERI LUCERO JIMENA DEL VALLE..., CLAUDEVILLE JULIO ENRIQUE..., ZABALLA HERNAN MIGUEL... y a MINUTO ALEJANDRO MARCELO... de los delitos previstos en el art. 2 inc. a) de la ley 24769 por Impuesto a la Ganancias período fiscal 2010 por un importe de \$ 428.616.143,43, Impuesto a la Ganancias período fiscal



2011 por un importe de \$ 96.791.376,37, por los que fueron indagados de conformidad a lo previsto en el art. 336 inc. 3 del CPPN con la mención que la presente causa no afectó el buen nombre y honor de que hubieren gozado" (sic).

Dicho pronunciamiento fue recurrido por la querella (AFIP-DGI) y confirmado por la Sala A de la Cámara Federal de Apelaciones de Mendoza, que resolvió: "1) NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por A.F.I.P. - D.G.I. en fecha 12/4/2022, y en consecuencia CONFIRMAR la resolución venida en apelación en cuanto fue materia de apelación y agravio".

Para así resolver, sostuvo -en lo pertinente- que de la totalidad de la prueba reunida en autos "es posible arribar a la certeza de que los hechos imputados no constituyen delito".

En particular destacó la importancia de la prueba pericial contable y desestimó "la tacha de parcialidad que sobre la misma..." formuló la querella.

Respecto a la alegada parcialidad del perito oficial, evaluó que al momento de disponerse la producción de dicho peritaje, la AFIP no objetó su producción, no propuso perito de parte, "no agregó puntos de pericia, ni se opuso a los puntos propuestos por la defensa".

Además, afirmó que "...tampoco cabe objeción contra el contenido y forma de los puntos de pericia propuestos por la defensa, los cuales estuvieron sujetos al control del juzgador, del Ministerio Público y de la propia recurrente con anterioridad a ser presentados a los peritos para su consideración".

También ponderó que la denuncia efectuada por la AFIP contra el perito oficial por supuesta *“utilización de facturas apócrifas”* para acreditar los gastos incurridos en la preparación del informe pericial, que tramitó en el marco de los autos FMZ 8099/2017, fue archivada el 4 de abril de 2022 y que dicha decisión se encuentra firme e impide *“considerar que el referido perito haya ocultado aspectos relativos a la rendición de cuentas de la pericia”*.

A ello, agregó que *“tampoco se observan irregularidades en el hecho de que la pericial haya sido firmada en conjunto con el perito de parte, toda vez que ello está previsto en el art. 262 del C.P.P.N.; ni en que MAGSA se haya hecho cargo del adelanto de gastos, lo cual es necesario para poder realizar la prueba por esta solicitada, considerando también que los adelantos estaban sujetos a rendición de cuentas (v. fs.510 y fs.517 fs.520/522)”*.

Así, en base a las consideraciones expuestas, a las constancias del trámite procesal otorgado al peritaje contable y a la decisión adoptada el 4 de abril de 2022 en los autos FMZ 8099/2017, concluyó que *“las objeciones formuladas contra la pericia contable basadas en un presunto actuar irregular del perito oficial, deben ser descartadas”*.

En lo concerniente a los hechos denunciados, el tribunal de la instancia anterior afirmó que *“la cuestión en trato gira en torno a determinar si los préstamos solicitados por MINERA GOLD S.A. -MAGSA-, constituyeron aportes de capital oculto o no”*.

En primer lugar, señaló que *“los hechos que dan origen a la denuncia, presentaciones de MAGSA, no se encuentran controvertidos ni discutidos. El proceso de fiscalización y determinación de oficio, se basó en la prueba aportada por MAGSA, a la cual se sumaron informes de los*





bancos Santander Río y San Juan, e informes de las autoridades fiscales de Canadá y los Países Bajos".

En dicho sentido, afirmó que "surge acreditado que MAGSA tomó préstamos de Barrick Finance B.V. y, luego de la cesión del crédito a Barrick Gold Corp., concluyó un acuerdo de reestructuración de la deuda con esta última y pagó los intereses devengados hasta el momento con una importante quita".

Precisó que "no hay cuestionamientos del fisco respecto a los montos ingresados o egresados, respecto a los documentos empleados, o a la prueba producida, siendo la única objeción respecto al encuadramiento tributario de las operaciones".

En suma, resumió la posición de las partes en conflicto de la siguiente manera: por un lado, MAGSA "sostiene que los préstamos deben ser tratados como préstamos y los intereses pagados deducidos como tales, porque eso es lo que pactó con su contraparte respetando los usos mercantiles, las reglas de precios de transferencia y demás reglamentaciones contables, fiscales y cambiarias".

Por su parte, la AFIP "pretende reencuadrar los préstamos como aportes de capital y el pago de intereses como distribuciones de utilidades, sustentando ello, en la utilización del principio de realidad económica (art. 2 de la ley 11683)".

Sentado ello, refirió que la decisión del juez instructor "se presenta fundada, acertada y razonable", en tanto analizó a través de un razonamiento lógico "las imputaciones del querellante, los descargos a esas imputaciones y las conclusiones del informe pericial inicial y su aclaratoria".

En esa inteligencia, sostuvo que “no se observa una ostensible discordancia entre la sustancia económica del acto o negocio y la forma o estructura que los contribuyentes le han asignado pues, lo cual obliga a que se dé prioridad a las estructuras jurídicas utilizadas por los particulares, en el caso a Minera Gold SRL (CSJN, Fallos 344:2175)” (sic).

Puntualizó que “la complejidad, especialidad e interpretación de cada una de las normas que rigen las actividades relacionadas con la minería motivó a que el a quo solicitara una pericial contable”.

Por otra parte, señaló que “el hecho de que el magistrado haya tomado como prueba principal la pericial contable y su aclaratoria no implica que no haya merituado otros elementos, y de ninguna manera ello descalifica el acto jurisdiccional como la apelante pretende”.

Con relación a los agravios presentados por la querella, el tribunal de la instancia anterior valoró que el perito oficial desestimó los argumentos expuestos por la AFIP para sustentar su pretensión, conforme a las razones que se reseñan a continuación.

Al referirse a las alegaciones de la AFIP respecto a la “verdadera intención de las partes”, el perito oficial indicó que las objeciones de la querella no tomaron “...en cuenta las restricciones contractuales establecidas por el Project Finance”. De igual manera, ponderó que la AFIP “invocó la supuesta ‘vocación de permanencia’, pero no toma en cuenta los pagos de principal ocurridos en 2015 (por US\$ 31.2 millones) y 2016 (por US\$133.5 millones)...”.

En lo atinente a la ausencia de “cláusulas que típicamente se encuentran en contratos entre terceros, como cláusulas punitivas, o de garantías”, el perito oficial desestimó dicho cuestionamiento al señalar que “el tráfico mercantil admite diversos tipos o categorías de deudas”.



Por otra parte, evaluó que las tasas de interés acordadas *"fueron validadas por los informes de precios de transferencia aportados por la contribuyente (v. punto z de la pericial)"*.

En cuanto a las objeciones relativas a la *"razonabilidad del préstamo, el monto involucrado y los plazos de pago, existencia de una real necesidad de fondos para la aplicación a una actividad del tomador"*, puntualizó que la AFIP no consideró que *"los fondos fueron aplicados a la construcción de la Mina Veladero, fuente generadora de ganancias gravadas, y que el plazo de pago estaba fijado dentro de la vida estimada del proyecto"*.

En lo concerniente a la *"capacidad de la empresa tomadora para pagar los préstamos recibidos"*, manifestó que *"la generación de caja del proyecto superó los montos tomados en préstamo..."*.

Por último, sostuvo que la AFIP al cuestionar la *"razonabilidad del ratio deuda capital (relación entre pasivo y patrimonio neto)"* no ponderó *"el cálculo conforme las pautas del artículo 81, inciso a, de la ley del impuesto a las ganancias, t.o.1997, como sí lo hizo MAGSA (v. punto z de la pericial)"*.

En base a las razones reseñadas, los peritos intervinientes concluyeron que *"no se han identificado elementos concretos que convaliden el reencuadramiento de las operaciones de préstamo en operaciones de aporte de capital"* (punto z) y que *"no se han identificado documentos, dichos o hechos que comprueben que la intencionalidad de las partes fuera efectuar aportes de capital"*.

Por otra parte, el a quo afirmó que las explicaciones efectuadas en el peritaje contable se vieron reforzadas *"por la ampliación*

de fecha 16/3/2022, sin que las objeciones introducidas por el organismo recaudador en los escritos de fecha 22/3/2022 y 4/4/2022, logren conmover los argumentos del perito oficial”.

De acuerdo a lo expuesto, el a quo concluyó que “la prueba incorporada en autos permite sostener en esta oportunidad, que no se configuró delito de evasión fiscal, es decir una conducta típica que encuadre en una figura legal, ya que surge de la documentación obrante en autos que no hubo declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño para perjudicar al fisco sino diferencias de interpretación respecto a la forma de merituar los ajustes técnicos lo cual, no constituye delito”.

A continuación, el tribunal de la instancia anterior se refirió al agravio de la querella “...vinculado a la total falta de consideración, análisis y valoración de una de las maniobras que fueron desplegadas por los responsables de la firma denunciada para configurar el delito de evasión tributaria, esto es, el cómputo indebido de Servicios de Gerenciamiento y de Asistencia Técnica prestados por la COMPAÑÍA MINERA BARRICK CHILE LIMITADA, vinculada indirectamente a MAG SRL, los cuales resultaron impugnados, generando ajustes para los períodos fiscales 2010 y 2011 del Impuesto a las Ganancias por la suma \$16.331.869,29 y \$44.226.242,26, respectivamente”.

En torno a dicho punto, los jueces indicaron que los imputados no fueron indagados por los hechos relacionados a la tributación de servicios de gerenciamiento. Sin perjuicio de ello, mencionaron que el peritaje contable valoró los elementos de prueba aportados por la defensa y que la documentación aportada fue considerada “suficiente respaldo contable (v. punto gg) y prueba de la vinculación de los servicios de CMBC con las actividades generadoras de ganancia gravada de MAGSA (punto ii)



..." y que tales servicios son propios de los centros de servicios compartidos dentro de empresas multinacionales.

En virtud de lo expuesto, afirmaron que en el caso se alcanzó *"el estado de certeza que el juzgador requiere, no surgiendo elementos que hagan suponer que los involucrados intentaron o tergiversaron lo realmente sucedido con la intención de perjudicar al fisco"*, por lo que confirmaron el sobreseimiento dispuesto por el juez instructor.

II. Reseñado así el contexto en el que se inscribe esta inspección casatoria, corresponde entrar a analizar los agravios traídos a estudio por la parte recurrente. Conforme a lo precedentemente expuesto, éstos giran fundamentalmente en torno a la arbitrariedad de la resolución recurrida.

Así es que, en orden a ello, corresponde recordar que el sobreseimiento es un pronunciamiento jurisdiccional que extingue el proceso de manera definitiva e irrevocable con relación al imputado respecto del cual se dicta.

De allí que requiera del convencimiento acerca de la existencia de alguna de las causales que taxativamente enumera la ley - art. 336 del CPPN-, de manera tal que la persona acusada se encuentre exenta de responsabilidad, en forma indudable y evidente (en análogo sentido, Sala III, causas n° 1357, "Canda, Alejandro s/rec. de casación", reg. 70/98 del 10/3/98; n° 1644, "Torres, Hernán y otros s/rec. de casación", reg. 482/99 del 13/10/99; n° 1885 "Saksida, Walter Raúl s/rec. de casación", reg. 46/00 del 18/2/00; y Sala I, causa n° CPE 16403/2017/2/CFC1, "Coronel, Javier Ernesto s/rec. de casación", reg. 1803/18 del 19/12/18, entre otras).

Es decir que “(e)l sobreseimiento exige un estado de certeza sobre la existencia de la causal en que se fundamenta [...] y p]rocede cuando al tribunal no le queda duda acerca de la extinción de la pretensión penal, de la falta de responsabilidad del imputado o de que debe ser exento de pena...” (Clariá Olmedo, Jorge A.; Derecho Procesal Penal, Tomo III, Rubinzal-Culzoni Editores, Buenos Aires, 1998, pág. 16).

No obstante, también puede ocurrir que una investigación se encuentre agotada, sin posibilidad de producir más pruebas, y que, sin perjuicio de ello, no existan elementos probatorios suficientes para sustentar una imputación ni certeza suficiente para dictar un temperamento remisorio.

Ante tal supuesto, debe tenerse en cuenta que, según doctrina de nuestro máximo tribunal, la garantía constitucional de la defensa en juicio consagrada por el artículo 18 de la Constitución Nacional incluye el derecho de todo imputado a obtener un pronunciamiento que, definiendo su posición frente a la ley y a la sociedad, ponga término del modo más breve posible a la situación de incertidumbre y de restricción de la libertad que comporta el enjuiciamiento penal (Fallos: 272:188 y, en sentido análogo, Fallos: 298:50; 300:1102; 306:1688 y 323:982, entre otros - según citas de Carrió, Alejandro D., Garantías constitucionales en el proceso penal, 5ta. Edición, Hammurabi, 2006, págs. 693 y ss.-).

III. En esa inteligencia, en el presente caso se advierte que, en los términos en los que fue pronunciada, la resolución recurrida no brinda argumentos suficientes para concluir que ha acaecido alguna de las circunstancias antes referidas, susceptibles de justificar la confirmación del temperamento dictado por el juzgado.

En efecto, entre los agravios invocados por la parte recurrente se advierten argumentos que, teniendo en cuenta las particulares



circunstancias del caso, conmueven aquellos en los que se sustenta el pronunciamiento impugnado. Lo expuesto impide afirmar válidamente la existencia de la certeza negativa acerca de la hipótesis imputada que exige una solución liberatoria de carácter definitivo como la adoptada.

En estas condiciones, asiste razón a la parte recurrente en cuanto a que la decisión cuestionada se sustenta en una fundamentación aparente y, por ende, resulta desacertada. Ello, en tanto no exhibe razones que alcancen a acreditar el estado de certeza negativa que exige la adopción de un temperamento en los términos del artículo 336, inciso 3, del CPPN ni tampoco se sustenta en la doctrina de nuestro cimero tribunal antes recordada.

Consecuentemente, al carecer de los fundamentos necesarios y suficientes para ser considerada un acto jurisdiccional válido, se impone su descalificación conforme la doctrina de la CSJN en materia de arbitrariedad (Fallos: 311:1438; 312:1150, entre otros).

En función de lo expuesto, propongo al acuerdo: hacer lugar al recurso de casación interpuesto por la parte querellante (AFIP-DGI), sin costas; anular la resolución recurrida; y, en consecuencia, devolver las presentes actuaciones al tribunal de origen, a fin de que se dicte un nuevo pronunciamiento de acuerdo con los lineamientos aquí sentados -arts. 471, 530 y ccdtes. del CPPN-.

Tal es mi voto.

El señor juez **doctor Mariano Hernán Borinsky** dijo:

I. Como primera cuestión he de resaltar que, la admisibilidad de la vía recursiva traída a la instancia, ya fue analizada por esta Sala III (conf. reg. 1851/22 del 28/12/22) oportunidad en la que suscribí, con

integración parcialmente diversa, hacer lugar al recurso de queja interpuesto por la parte querellante.

En cuanto a la discusión planteada por la defensa en las breves notas que reclama que el acusador particular (AFIP-DGI) no se encuentra habilitado para recurrir en casación el temperamento adoptado por el a quo he sostenido en reiteradas oportunidades que, de conformidad con lo previsto por los arts. 337 segundo párrafo y 460 del CPPN, la parte querellante se encuentra facultada para controvertir el temperamento liberatorio ante esta instancia y legitimada de conformidad con lo resuelto in re FCB 9784/2016/4/CA1/CFC1 “FERNANDEZ, Edgardo Omar s/recurso de casación”, Sala IV, reg. 1190/19, rta. 10/6/19, entre muchas otras.

II. Aclarado ello, corresponde efectuar una breve reseña de las circunstancias relevantes del caso.

Conforme surge de la resolución recurrida en las presentes actuaciones se investiga la presunta comisión del delito “... *previsto por al art. 2 inc. A de la ley 24.769 (Ley vigente al momento de los hechos) en concurso real (art. 55 C.P.) de dos hechos en relación al impuesto a las Ganancias período fiscal 2010 por la suma de pesos Cuatrocientos Veintiocho Millones Seiscientos Dieciséis Mil Ciento Cuarenta y Tres con Cuarenta y Tres Centavos \$ 428.616.143,43 e Impuesto a las Ganancias periodo fiscal 2011 por la suma de pesos Noventa y Seis Millones Setecientos Noventa y Un Mil Trescientos Setenta y Seis con Treinta y Siete centavos \$ 96.791.376,37 conducta punible por la nueva Ley 27430....*”

“... El hecho denunciado por la Administración Federal de Ingresos Públicos e investigado en las presentes actuaciones consiste en la presunta maniobra ardidosa desplegada por los responsables de la



firma Minera Argentina Gold S.R.L. que habría consistido en la planificada y deliberada simulación bajo la apariencia de pasivos, de aportes de capital recibidos por parte de empresas con domicilio en el exterior pertenecientes al mismo grupo económico, logrando de esta manera la contribuyente mencionada y a través de tales medios ardidosos, el ocultamiento intencional del hecho imponible y de la consiguiente capacidad contributiva. La AFIP entendió que se debía reclasificar los pasivos registrados por la empresa, en aportes de capital considerando para ello la falta de garantías y avales, falta de formalidades en los contratos, falta de actas de directorio donde se adoptó la decisión de tomar dinero en préstamo, plazo de devolución extenso sin devolución de intereses ni capital, vocación de permanencia, refinanciación de la deuda en 2010, cuando en los años 2005 y 2006 había comenzado a tener ingresos genuinos por su actividad exportadora, no cancelación de la deuda cuando tenía fondos suficientes para ello, entre otros fundamentos vertidos por el ente fiscal en su denuncia....".

Por su parte, el 2/6/2021 el Juez de grado resolvió en lo que aquí interesa: "Sobreseer a DANTE LUIS VARGAS GHERSI, ..., fue director y gerente General durante los años 2010 y 2011 en Minera Gold S.R.L.,..., a GONZALES GALINDO IGOR ALCIDES, ..., Director entre los años 2005 al 2012 aproximadamente, ..., a DANERI LUCERO JIMENA DEL VALLE, ..., que fue gerente de legales desde el año 2006 al 2017, luego directora ejecutiva desde el 01.09.17 a 10.05.18, ..., a CLAUDEVILLE JULIO ENRIQUE, ... Que fue gerente de asuntos corporativos desde el año 2009 al 2016 en Minera Argentina Gold S.R.L. y Director médico y coordinador de relaciones comunitarios desde el año 2003 al 2009, a ZABALLA

HERNAN MIGUEL, ...Que fue Director y abogado externo desde el año 1998 al 2014 en Minera Argentina Gold S.R.L. y a MINUTO ALEJANDRO MARCELO, ... Que es Gerente de controles contables desde el año 2005 al presente en Minera Argentina Gold S.R.L., de los delitos previstos en el art. 2 inc. a) de la ley 24769 por Impuesto a la Ganancias período fiscal 2010 por un importe de \$ 428.616.143,43, Impuesto a la Ganancias período fiscal 2011 por un importe de \$ 96.791.376,37, por los que fueron indagados de conformidad a lo previsto en el art. 336 inc. 4 del CPPN con la mención que la presente causa no afectó el buen nombre y honor de que hubieren gozado”. Tal resolución fue aclarada en los siguientes términos: “... de conformidad a lo previsto en el art. 336 inc. 3° del CPPN con la mención que la presente causa no afectó el buen nombre y honor del que hubieren gozado...”.

Dicho pronunciamiento fue apelado por la querella y la Alzada dispuso: “... 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación impetrado por el querellante particular con adhesión del Ministerio Público Fiscal, en fecha 7/6/2021, contra la resolución de fecha 2/6/2021 y, en consecuencia, 2º) Disponer la falta de mérito en los presentes; 3º) Vuelvan los autos a origen a fin de proseguir con la investigación...” (conf. resol. de fecha 24/9/2021).

En virtud de ello, el Juez a quo ordenó la ampliación del peritaje contable que había sido realizado el 26/4/21 por el perito oficial designado por sorteo, el Contador Público Nacional Dr. Leonardo Gabriel Maymó y por el de parte el Contador Público Nacional Martín Della Rocca, diligencia que se concretó el 16/3/2022.

Por otro lado, la AFIP-DGI formuló críticas contra la pericia, propuso la producción de prueba, la cual fue tenida en cuenta para su



oportunidad y también planteó objeciones en contra de la ampliación del informe.

Finalmente el magistrado instructor, en lo que resulta materia recursiva, el 12/4/22 dispuso: *"I) Sobreseer a DANTE LUIS VARGAS GHERSI... director y gerente General durante los años 2010 y 2011 en Minera Gold SRL..., a GONZALES GALINDO IGOR ALCIDES... Director entre los años 2005 al 2012 aproximadamente..., a DANERI LUCERO JIMENA DEL VALLE... gerente de legales desde el año 2006 al 2017..., a CLAUDEVILLE JULIO ENRIQUE... gerente de asuntos corporativos desde el año 2009 al 2016 en Minera Argentina Gold S.R.L. y Director médico y coordinador de relaciones comunitarios desde el año 2003 al 2009, a ZABALLA HERNAN MIGUEL... Director y abogado externo desde el año 1998 al 2014 en Minera Argentina Gold S.R.L. y a MINUTO ALEJANDRO MARCELO... Gerente de controles contables desde el año 2005 al presente en Minera Argentina Gold S.R.L., de los delitos previstos en el art. 2 inc. a) de la ley 24769 por Impuesto a la Ganancias período fiscal 2010 por un importe de \$ 428.616.143,43, Impuesto a la Ganancias período fiscal 2011 por un importe de \$ 96.791.376,37, por los que fueron indagados de conformidad a lo previsto en el art. 336 inc. 3 del CPPN con la mención que la presente causa no afectó el buen nombre y honor de que hubieren gozado".*

Contra dicho pronunciamiento la parte querellante (AFIP-DGI) interpuso recurso de apelación, que fue rechazado por la Sala A de la Cámara Federal de Mendoza, confirmando el pronunciamiento remititorio de primera instancia, decisión que resulta objeto de la presente inspección.

El tribunal previo fundó su postura en base a la valoración de la prueba reunida en autos y la incorporada con posterioridad a la anterior intervención de esa alzada, afirmando que *“es posible arribar a la certeza de que los hechos imputados no constituyen delito”*.

En primer término, el a quo resaltó la importancia de la prueba pericial contable y descartó la tacha de parcialidad alegada por la querella.

En ese sentido, refutó el cuestionamiento de la querella al perito oficial basado en que había sido denunciado por la supuesta utilización de facturas apócrifas (para acreditar los gastos del informe pericial), valorando que la investigación resultante fue archivada y que dicha resolución se encuentra firme.

También descartó la existencia de irregularidades en el informe técnico por haber sido suscripto de manera conjunta por el perito oficial y el de parte, pues ello se encuentra contemplado por el art. 262 del CPPN.

En la misma línea de análisis, señaló que *“...tampoco cabe objeción contra el contenido y forma de los puntos de pericia propuestos por la defensa, los cuales estuvieron sujetos al control del juzgador, del Ministerio Público y de la propia recurrente con anterioridad a ser presentados a los peritos para su consideración”*.

En particular, el tribunal previo, ponderó que al momento de ordenarse la producción de dicho peritaje, la AFIP-DGI no cuestionó su realización, no propuso perito de parte, no agregó puntos de pericia, ni se opuso a los propuestos por la defensa y que el 26/04/21 se presentó el informe, el que fue agregado y notificado a las partes, sin que presenten objeciones.



Agregó que "Recién el 26/10/2021, con posterioridad a la ampliación de la pericial solicitada por el juez de grado (v. decreto del 22/10/2021), AFIP propuso su propio perito para controlar la elaboración del informe aclaratorio, lo que fue rechazado en tanto se trataba de '...una aclaratoria de la pericia ya elaborada, en relación a los ítems referidos y no una nueva pericia, por lo que la participación del perito de parte propuesto no corresponde en esta instancia (art. 258, 259 y cc. del C.P.P.N.)...' (v. decreto del 26/10/2021)".

En segundo lugar y en relación al fondo del planteo, el fallo afirmó que "la cuestión en trato gira en torno a determinar si los préstamos solicitados por MINERA GOLD S.A. -MAGSA-, constituyeron aportes de capital oculto o no".

En el caso y, como primera cuestión, valoró que "los hechos que dan origen a la denuncia, presentaciones de MAGSA, no se encuentran controvertidos ni discutidos. El proceso de fiscalización y determinación de oficio, se basó en la prueba aportada por MAGSA, a la cual se sumaron informes de los bancos Santander Río y San Juan, e informes de la autoridades fiscales de Canadá y los Países Bajos".

Afirmó que "surge acreditado que MAGSA tomó préstamos de Barrick Finance B.V. y, luego de la cesión del crédito a Barrick Gold Corp., concluyó un acuerdo de reestructuración de la deuda con esta última y pagó los intereses devengados hasta el momento con una importante quita".

Señaló que "no hay cuestionamientos del fisco respecto a los montos ingresados o egresados, respecto a los documentos empleados, o

a la prueba producida, siendo la única objeción respecto al encuadramiento tributario de las operaciones”.

Y formuló la existencia de posiciones antagónicas entre las partes, describiendo que: *“Por un lado, MAGSA sostiene que los préstamos deben ser tratados como préstamos y los intereses pagados deducidos como tales, porque eso es lo que pactó con su contraparte respetando los usos mercantiles, las reglas de precios de transferencia y demás reglamentaciones contables, fiscales y cambiarias.*

Por otro lado, AFIP pretende reencuadrar los préstamos como aportes de capital y el pago de intereses como distribuciones de utilidades, sustentando ello, en la utilización del principio de realidad económica (art. 2 de la ley 11683)”.

Sentado ello, refirió que la decisión del juez instructor *“se presenta fundada, acertada y razonable”,* por cuanto analizó a través de un razonamiento lógico *“las imputaciones del querellante, los descargos a esas imputaciones y las conclusiones del informe pericial inicial y su aclaratoria”.*

El tribunal a quo sostuvo que sin desconocer el carácter de órgano especializado en materia tributaria de la AFIP-DGI y la importancia que tiene en la determinación de oficio, toda prueba debe ser analizada a la luz de la sana crítica racional.

A tal fin, recordó lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en relación a las determinaciones de oficio y al principio de realidad económica (CSJN Fallos 344:2175 y 340:1513), para concluir que en el caso de autos *“no se observa una ostensible discordancia entre la sustancia económica del acto o negocio y la forma o estructura que los contribuyentes le han asignado [pues], lo cual obliga a que se dé prioridad*



a las estructuras jurídicas utilizadas por los particulares, en el caso a Minera Gold SRL (CSJN, Fallos 344:2175)".

Destacó la ausencia de controversia en relación a los hechos acaecidos pero no así respecto de la forma de tratamiento de los mismos y puntualizó que *"la complejidad, especialidad e interpretación de cada una de las normas que rigen las actividades relacionadas con la minería motivó a que el a quo solicitara una pericial contable"*.

Sin perjuicio de ello, señaló que *"el hecho de que el magistrado haya tomado como prueba principal la pericial contable y su aclaratoria no implica que no haya merituado otros elementos, y de ninguna manera ello descalifica el acto jurisdiccional como la apelante pretende"*.

Sobre los agravios planteados por la querella, el tribunal de la instancia anterior reseñó que el perito oficial desestimó los argumentos expuestos por la AFIP-DGI para sustentar su pretensión.

En efecto, en cuanto a las alegaciones de la AFIP-DGI que aludían a la *"verdadera intención de las partes"*, recordaron que el citado profesional afirmó que las objeciones no tomaron *"...en cuenta las restricciones contractuales establecidas por el Project Finance"*. En igual sentido de análisis, ponderaron que la AFIP *"invocó la supuesta 'vocación de permanencia', pero no toma en cuenta los pagos de principal ocurridos en 2015 (por US\$ 31.2 millones) y 2016 (por US\$133.5 millones); alega 'la sujeción al riesgo empresarial' sin considerar que todo préstamo tiene riesgo crediticio (v. punto z de la pericial)..."*.

Que a su vez la AFIP-DGI había planteado la ausencia de una *"adecuada formalización del préstamo"*, requiriendo formalidades que, al

entender del perito, no son aplicables. Además había cuestionado la falta de *“tratamiento de los préstamos por los órganos societarios”*, a lo que se respondió que las normas societarias no exigen ese tratamiento para los préstamos pero sí para los aportes de capital.

En lo concerniente a la falta de *“cláusulas que típicamente se encuentran en contratos entre terceros, como cláusulas punitivas, o de garantías”*, el perito oficial desestimó dicho cuestionamiento al señalar que *“el tráfico mercantil admite diversos tipos o categorías de deudas”*.

Por otra parte, en lo que respecta a las tasas de interés acordadas evaluó que *“fueron validadas por los informes de precios de transferencia aportados por la contribuyente (v. punto z de la pericial)”*.

En relación a las objeciones vinculadas con la *“razonabilidad del préstamo, el monto involucrado y los plazos de pago, existencia de una real necesidad de fondos para la aplicación a una actividad del tomador”*, destacó que la AFIP-DGI no consideró que *“los fondos fueron aplicados a la construcción de la Mina Veladero, fuente generadora de ganancias gravadas, y que el plazo de pago estaba fijado dentro de la vida estimada del proyecto”*.

En cuanto a la *“capacidad de la empresa tomadora para pagar los préstamos recibidos”*, manifestó que *“la generación de caja del proyecto superó los montos tomados en préstamo y los impedimentos para su pago generados por las normas cambiarias...”*.

Por último, sostuvo que la AFIP-DGI al cuestionar la *“razonabilidad del ratio deuda capital (relación entre pasivo y patrimonio neto)”* no ponderó *“el cálculo conforme las pautas del artículo 81, inciso a, de la ley del impuesto a las ganancias, t.o.1997, como sí lo hizo MAGSA (v. punto z de la pericial)”*.



En vista de las razones reseñadas, la cámara de apelaciones valoró que los peritos intervinientes concluyeron que *"no se han identificado elementos concretos que convaliden el reencuadramiento de las operaciones de préstamo en operaciones de aporte de capital"* (punto z) y que *"no se han identificado documentos, dichos o hechos que comprueben que la intencionalidad de las partes fuera efectuar aportes de capital"*.

En particular el *a quo* afirmó que las explicaciones efectuadas en el peritaje contable se vieron reforzadas *"por la ampliación de fecha 16/3/2022, sin que las objeciones introducidas por el organismo recaudador en los escritos de fecha 22/3/2022 y 4/4/2022, logren conmover los argumentos del perito oficial"*.

En atención a lo expuesto, la sentencia concluyó fundadamente que *"la prueba incorporada en autos permite sostener en esta oportunidad, que no se configuró delito de evasión fiscal, es decir una conducta típica que encuadre en una figura legal, ya que surge de la documentación obrante en autos que no hubo declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño para perjudicar al fisco sino diferencias de interpretación respecto a la forma de merituar los ajustes técnicos lo cual, no constituye delito"*.

Con posterioridad, el fallo se refirió al agravio de la querella *"...vinculado a la total falta de consideración, análisis y valoración de una de las maniobras que fueron desplegadas por los responsables de la firma denunciada para configurar el delito de evasión tributaria, esto es, el cómputo indebido de Servicios de Gerenciamiento y de Asistencia Técnica prestados por la COMPAÑÍA MINERA BARRICK CHILE LIMITADA, vinculada*

indirectamente a MAG SRL, los cuales resultaron impugnados, generando ajustes para los períodos fiscales 2010 y 2011 del Impuesto a las Ganancias por la suma \$16.331.869,29 y \$44.226.242,26, respectivamente”.

En torno a dicha cuestión, afirmó que los imputados no fueron indagados por los hechos relacionados a la tributación de servicios de gerenciamiento. Sin perjuicio de lo cual, tuvieron en cuenta que el peritaje contable valoró los elementos de prueba aportados por la defensa, mientras que la documentación presentada se consideró *“suficiente respaldo contable (v. punto gg) y prueba de la vinculación de los servicios de CMBC con las actividades generadoras de ganancia gravada de MAGSA (punto ii)...”*, prestaciones que son propias de los centros de servicios compartidos dentro de empresas multinacionales.

Por lo expuesto, concluyó que en el caso se alcanzó *“el estado de certeza que el juzgador requiere, no surgiendo elementos que hagan suponer que los involucrados intentaron o tergiversaron lo realmente sucedido con la intención de perjudicar al fisco”*, por lo que se avaló el temperamento liberatorio dispuesto por el juez instructor.

El representante del Ministerio Público Fiscal consintió el decisorio reseñado, mientras que la AFIP-DGI interpuso el recurso de casación que motivó la intervención de esta Alzada.

III. De la lectura de las actuaciones se observa que los agravios traídos a la instancia no resultan aptos para conmovir el fallo cuestionado pues insiste en las críticas expuestas y abordadas por las instancias anteriores, sin atender las conclusiones periciales que descartaron la hipótesis delictiva denunciada, por lo que sus cuestionamientos se reducen a meras discrepancias con la solución adoptada.



En efecto, en el recurso de casación la impugnante invocó la supuesta omisión de tratamiento de cuestiones presuntamente conducentes para la solución del caso por parte del tribunal previo. Sin embargo, atento a lo que surge de la reseña efectuada, la Cámara a quo rebatió en mérito a argumentos suficientes y con anclaje en las circunstancias comprobadas en la causa los agravios esgrimidos.

Ante esta alzada el acusador particular insiste en su pretensión (de descalificar la valoración probatoria efectuada por el a quo) haciendo hincapié en supuestas falencias que han sido debidamente atendidas y descartadas en la resolución inspeccionada con argumentos que no ha logrado superar con sus embates.

En tal sentido, las críticas formuladas desatienden las razones que motivaron las conclusiones del peritaje y su ampliación que valoraron de manera integral las líneas de crédito, las características del negocio minero en general, el proyecto "Veladero" en particular, como así también los Servicios de Gerenciamiento y Asistencia Técnica prestados por la Compañía Minera Barrick Chile Limitada a Magsa SA.

En consecuencia, se advierte que la parte recurrente se ciñe a exponer su propia perspectiva sobre el caso y al modo en que a su juicio debe ser resuelto, prescindiendo de desarrollar en su recurso de casación una crítica razonada y suficiente de los fundados argumentos brindados en las instancias anteriores, sin evidenciar la arbitrariedad que alega.

Se suma a lo expuesto que la doctrina sobre la arbitrariedad de sentencia posee un carácter estrictamente excepcional y exige, por tanto, que medie un apartamiento inequívoco de las normas que rigen el

caso o una absoluta carencia de fundamentación (Fallos: 295:140, 329:2206, 330:133 y sus citas, entre otros).

De allí que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido de modo reiterado que dicha doctrina no es invocable en tanto la sentencia contenga fundamentos jurídicos mínimos que impidan su descalificación como acto judicial (Fallos: 290:95; 325:924 y sus citas, entre otros); déficit que no se advierte en el caso, dado que se ha satisfecho el requisito de motivación previsto por los arts. 123 y 404 inc. 2 del CPPN, al haberse expuesto los motivos por los cuales se dictó el sobreseimiento de los imputados, de conformidad con la ley aplicable al caso y de acuerdo con las constancias de la causa.

Por lo demás, tampoco se advierte que los sobreseimientos decretados resulten prematuros, máxime considerando que dicha decisión desvinculante fue adoptada tras practicarse diversas diligencias a lo largo de la investigación, que no fueron suficientes para tener por acreditada -ni siquiera con el grado de probabilidad requerido a tenor del art. 306 del C.P.P.N.- la existencia de un hecho delictivo.

Así las cosas, considero que la pesquisa llevada a cabo en las presentes actuaciones se encuentra agotada, sin que se hayan invocado medidas de pruebas que permitan modificar la solución liberatoria dispuesta por el juez federal de primera instancia y convalidada por el tribunal a quo que, cabe reiterar, fue consentida por el Ministerio Público Fiscal (cfr., en lo pertinente y aplicable, votos del suscripto en C.F.C.P., Sala IV, causas nº 15.427, "González Ramiro s/ recurso de casación", reg. nº 1255/12, rta. 2/8/2012; nº 16.190, "Tonello Gustavo Martín s/ recurso de casación", reg. nº 690/13.4, rta. 16/05/2013, CFP 13345/2012/7/CFC2, "Salazar, José Luis Mingo y otros s/ recurso de casación", reg. nº 285/18.4, rta. 9/4/2018, FCR 15027/2017/CFC1 "Millán, Moira Ivana s/ recurso de

Fecha de firma: 27/02/2024

Firmado por: MARIANO HERNAN BORINSKY, JUEZ DE CAMARA DE CASACION

Firmado por: DANIEL ANTONIO PETRONE, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL

Firmado por: GUSTAVO MARCELO HORNOS, JUEZ DE CAMARA DE CASACION

Firmado por: PABLO ARIEL IANNARIELLO, SECRETARIO DE CAMARA



#37332160#401231893#20240226100012174



casación", reg. nº 2542/19.4, rta. 5/12/19, FTU 23105/2015/CFC2, "Soria, Luis y otros s/recurso de casación", reg. nº17/20.4, rta. 6/2/20, FSM 12096/2013/14/CFC1 "Sacconi, Paula Virginia y otros s/recurso de casación", reg. nº122/2021.4, rta. 25/02/21, entre otras).

Corresponde agregar que la resolución recurrida ha garantizado en autos la doble instancia judicial o "*doble conforme*", por lo cual el derecho a la tutela judicial efectiva ha quedado satisfecho.

En virtud de las razones expuestas, voto por rechazar el recurso de casación interpuesto por la querella AFIP-DGI, sin costas en la instancia (arts. 530 y 531 in fine del CPPN).

El señor juez **doctor Gustavo M. Hornos** dijo:

I. El recurso fue declarado admisible atento a la anterior intervención de esta Sala III -con integración parcialmente distinta- al resolver favorablemente el recurso de queja interpuesto por la parte querellante -Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP-DGI)- (Reg. 1851/22).

Sin perjuicio de ello, también entiendo que el recurso de casación interpuesto resulta formalmente admisible, toda vez que la sentencia recurrida se trata de una considerada equiparable a definitiva por sus efectos (art. 457 del C.P.P.N.), la parte recurrente se encuentra legitimada para impugnarla (art. 460 del C.P.P.N.), los planteos realizados encuadran dentro de los motivos previstos por el art. 456 del C.P.P.N., y se han cumplido los requisitos de temporaneidad y de fundamentación requeridos por el art. 463 del código ritual.

II. Superado el juicio de admisibilidad, y teniendo en cuenta las particulares circunstancias que han sido analizadas y valoradas

durante la deliberación junto a mis colegas, adelanto que habré de acompañar la solución que propone el doctor Borinsky en el voto que antecede.

Al efecto, cabe tener presente que la confirmación de un auto de mérito desincriminante como el que en los hechos viene a estudio requiere de certeza sobre la ausencia de un determinado hecho o suceso histórico, para que el juzgador pueda con la debida convicción emitir un juicio asertivo, una afirmación –y no una mera suposición o conjetura– sobre la existencia o no de esa realidad histórica.

En efecto, la ley (art. 336 del CPPN) exige para tomar una decisión como la adoptada por el instructor y confirmada por el a quo un estado de certeza sobre la existencia de la causal en que se fundamenta, y procede cuando al juzgador no le queda duda acerca de la extinción de la pretensión penal, de que el hecho no se cometió o **no encuadra en ninguna figura legal**, que el delito no fue cometido por el imputado o de su falta de responsabilidad; extremo este, del inc. 3º del art. 336 del CPPN, que se encuentra debidamente fundado en el caso sub examine.

Es que, la cuestión que se tuvo por acreditada a fin de confirmar la decisión liberatoria dispuesta por el juez federal de primera instancia se encuentra corroborada por el plexo cargoso colectado en autos del que ha dado acaba cuenta la cámara a quo y no ha sido controvertida por los alcances de la imputación desarrollada por la acusación tanto al apelar como en el recurso bajo análisis.

En línea con lo que vengo precisando, debe sopesarse que se tiene dicho que: *"[...] el sobreseimiento es una resolución que cierra definitiva e irrevocablemente el proceso con relación del acusado en cuyo favor se dicta [...]. Se requiere para ello, que los motivos que a tal situación conduzcan aparezcan evidentes, pues basta que exista el menor*



indicio o la menor duda al respecto, para que se haga necesario llevar la causa adelante [...]" (confr. Raúl W. Ábalos, "Código Procesal Penal de la Nación", 2a. edición, Ediciones Jurídicas Cuyo, Santiago de Chile, 1994, págs. 753/755).

En tales condiciones, tanto el juez de instrucción como la cámara fundadamente eliminaron toda duda en relación a la irrelevancia penal que le otorgaron a las conductas desplegadas por Minera Argentina Gold S.A. y quiénes se encontraban directamente involucrados en los hechos bajo investigación. Así, los sobreseimientos son correlatos del *factum* y de la correcta valoración de la prueba que realizaron.

En efecto, recordemos que la queja del recurrente se centró en atacar, como lo hizo al apelar el primigenio sobreseimiento, la prueba pericial contable y su aclaratoria tachándola de arbitraria y parcial - fundado su postura en que el perito oficial había sido denunciado por la supuesta utilización de facturas apócrifas para justificar su trabajo en la elaboración del informe- e irregular -por haber sido suscrita la misma de manera conjunta con el perito de parte-.

Estas objeciones fueron descartadas por la cámara en cuanto destacó la importancia de la prueba pericial para dirimir caso como el de autos y refutó, en primer lugar, la tacha de arbitrariedad y parcialidad valorando que la investigación que resultó de la denuncia por facturación apócrifa fue archivada encontrándose firme y, en segundo término, que la confección del estudio no fue irregular pues la suscripción conjunta del mismo por parte del perito oficial y el perito de parte se encuentra contemplado en el art. 262 del CPPN.

Además, se valoró que la AFIP-DGI nunca cuestionó la realización del peritaje, no propuso su propio perito, no sumó ni propuso nuevos puntos de pericia, no se opuso a aquellos propuestos por la defensa, ni presentó objeciones al informe una vez agregado al expediente.

También se dejó de lado la hipótesis del recurrente que pretendió reencuadrar los préstamos que había recibido Minera Gold S.A como aportes de capital y el pago de intereses como distribución de utilidades.

Así, se expuso que los hechos que dieron origen a la denuncia no se encontraban controvertidos ni discutidos y que la realidad y complejidad de las normas que rigen la actividad minera fue lo que motivó al instructor a solicitar la pericia contable que a la postre fundó la desestimación de los argumentos expuestos por la AFIP-DGI.

En esta inteligencia, el profesional contable, en prieta síntesis, ponderó que la AFIP-DGI no tuvo en cuenta los pagos de intereses ocurridos en los años 2015 y 2016 (por US\$ 31.2 millones y US\$ 133.5 millones, respectivamente), que la adecuada formalización del préstamo que reclamaba el ente recaudador no era aplicable al caso y que las normas societarias no exigen a los órganos societarios el tratamiento de los préstamos bajo análisis, lo que sí se reclama para los aportes de capital.

También se soslayó la supuesta falta de cláusulas punitivas o de garantía en los préstamos y las altas tasas de interés ya que a criterio del profesional contable el tráfico mercantil admite diversos tipos y categorías de deudas y que las tasas de intereses habían sido validadas por los informes de precios de transferencia aportados por la contribuyente.



Sobre las objeciones de la AFIP-DGI a la razonabilidad del préstamo, el monto involucrado, los plazos de pago, la real necesidad del tomador para la aplicación a una actividad y la capacidad de la empresa tomadora para pagar el préstamo, el contable consideró que esos montos fueron derivados a la construcción de la Mina Veladero, fuente generadora de ganancias gravadas, que el plazo de pago se fijó dentro de la vida estimada de la mina y que la generación de caja del proyecto superó los montos tomados en préstamo y los impedimentos para su pago generados por las normas cambiarias.

A su vez, también se descartó la queja dirigida a cuestionar la razonabilidad del ratio deuda-capital (relación entre pasivo y patrimonio neto) pues, a su criterio, la AFIP-DGI no ponderó el cálculo conforme las pautas del art. 81, inciso a, de la ley del impuesto a las ganancias.

Todo ello, llevó a la cámara a quo, en línea con el temperamento del instructor, a concluir que no se habían identificado elementos concretos para convalidar el reencuadramiento de las operaciones de préstamos en operaciones de aporte de capital como reclamaba la recurrente.

Por último, se hizo referencia al planteo, posterior al fallo desvinculante del instructor, relativo a que no se consideró, analizó o valoró el supuesto despliegue de los responsables de la empresa denunciada para configurar el delito de evasión tributaria, siendo esto, el cómputo indebido de Servicios de Gerenciamiento y de Asistencia Técnica prestados por la compañía Minera Barrick Chile Ltda., vinculada a Minera Argentina Gold S.R.L.

Sobre esto, sólo se aclaró que los imputados nunca fueron indagados por los hechos relacionados a las retribuciones por gerenciamiento y que sin embargo del informe contable se evidenciaba que las mismas contaban con suficiente respaldo contable.

De tal suerte entonces, cabe concluir que tanto el magistrado de instrucción como los de la cámara a quo afrontaron correctamente la exigencia legal (art. 398 del C.P.P.N.) de exponer un razonamiento lógico que sustente el temperamento desvinculante que adoptaron; labor jurisdiccional, así llevada a cabo, que, naturalmente, autoriza a confirmar el fallo examinado y avalarlo como acto jurisdiccional válido en cuanto derivación razonada del derecho vigente con relación a las circunstancias efectivamente comprobadas en la causa, y, por añadidura, a descartar el supuesto de arbitrariedad alegado por el recurrente.

III. En mérito de ello, y como se adelantó, adheriré a la propuesta de RECHAZAR al recurso de casación interpuesto por la parte querellante (AFIP-DGI), sin costas en la instancia (arts. 530 Y 531 del CPPN).

Por ello, en mérito del Acuerdo que antecede, el Tribunal, por mayoría, **RESUELVE:**

Rechazar el recurso de casación interpuesto por la parte querellante (AFIP-DGI), sin costas en la instancia (arts. 530 y 531 in fine del CPPN).

Regístrese, notifíquese, comuníquese (Acordada nº 5/2019 de la C.S.J.N.) y remítase al tribunal de origen mediante pase digital, sirviendo la presente de atenta nota de envío.

Fecha de firma: 27/02/2024

Firmado por: MARIANO HERNAN BORINSKY, JUEZ DE CAMARA DE CASACION

Firmado por: DANIEL ANTONIO PETRONE, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL

Firmado por: GUSTAVO MARCELO HORNOS, JUEZ DE CAMARA DE CASACION

Firmado por: PABLO ARIEL IANNARIELLO, SECRETARIO DE CAMARA



#37332160#401231893#20240226100012174