



Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CORDOBA - SALA B
FCB 86397/2018/CA1

//doba, 6 de noviembre de 2020.

Y VISTOS:

Estos autos: **"GUGGER, HEIDI ADRIANA SOBRE INFRACCIÓN LEY 24.769"** (Expte. 86397/2018/CA1)" venidos a conocimiento de la Sala B del Tribunal en virtud del recurso de apelación interpuesto por la defensa de la imputada Heidi Adriana Gugger, en calidad de representante de la firma Simara SA, en contra de la resolución dictada con fecha 5 de agosto de 2019 por el señor Juez Federal N° 3 de Córdoba, en la que decidió: **"RESUELVO: I. ORDENAR EL PROCESAMIENTO SIN PRISION PREVENTIVA de Heidi Adriana Gugger, ya filiada, como probable autora del delito de evasión tributaria simple, períodos fiscales 2012, 2013 y 2014, en carácter de autora, en relación al Impuesto al Valor Agregado, tres hechos en concurso real (hechos nominados primero, segundo y tercero) (art. 1 de la ley 24.769 y 45 y 55 del CP), (conf. Art. 306 del C.P.P.N). II. Trabar embargo cobre los bienes de los nombrados hasta cubrir la suma de diez mil pesos (\$10.000) o en su defecto, inhibirlos de la libre disposición de los mismos. III. Protocolícese y hágase saber. Fdo.: MIGUEL HUGO VACA NARVAJA, JUEZ FEDERAL. ANTE MI: MARIANA BUTELER DE BARROS, SECRETARIA.-**

Y CONSIDERANDO:

I. El Juez Federal de N° 3 de Córdoba dispuso el procesamiento de la imputada **Heidi Adriana Gugger**, en calidad de representante de la firma Simara SA, en relación al delito por la que fuera oportunamente indagada y que provisionalmente fue calificado como evasión -art. 1 de la Ley 24.769, hoy art. 1 del régimen penal tributario previsto por el art. 279 de la Ley 27.430-, tres hechos relacionados impuesto al valor agregado, correspondientes a ~~los períodos fiscales 2012, 2013 y 2014~~, por la suma de

Fecha de firma: 06/11/2020

Alta en sistema: 09/11/2020

Firmado por: LUIS ROBERTO RUEDA, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: ABEL G. SANCHEZ TORRES, JUEZ DE CÁMARA

Firmado por: LILIANA NAVARRO, PRESIDENTA

Firmado(ante mi) por: CELINA LAJE ANAYA, Secretaria de Cámara



#32734444#265152667#20201109104247752

\$2.043.838,41; \$2.483.592,66 y \$2.490.805,34 respectivamente.

La maniobra denunciada consistiría en haber presentado declaraciones juradas falsas -posteriores al ajuste practicado por el Organismo Fiscal-, haber omitido declarar ventas gravadas y haber computado crédito fiscal, retenciones, percepciones y pagos a cuenta, de los que no habría tenido respaldo documental, ocultando de esta manera su verdadera situación patrimonial frente al Fisco.

Para así resolver, el magistrado actuante tuvo en cuenta el material probatorio colectado y, en especial, el informe final de inspección elaborado por las funcionarias actuante, de donde surge la determinación del impuesto al valor agregado comprendido entre diciembre de 2011 y octubre de 2014 y la auditoría practicada en primera instancia donde se compulsaron las ventas netas declaradas ante la Municipalidad de Villa María con el total de las acreditaciones bancarias según "Siter". Por ello, procedió a impugnar la totalidad de los créditos fiscales declarados, en virtud de no haber aportado ni exhibido los comprobantes respaldatorios de las operaciones involucradas, art. 12 de la Ley de IVA.

En suma, el Juez sostuvo que la base del ajuste realizado fue la omisión de débito fiscal por ventas no declaradas e impugnación del crédito fiscal por no haber aportado ni exhibido los comprobantes respaldatorios de las operaciones involucradas.

En función de ello, entendió que tales probanzas le permiten sostener, con el grado de probabilidad que requiere el art. 306 del CPPN, que se encuentran acreditados los hechos denunciados y la conducta disvaliosa desplegada por la imputada Heidi Adriana Gugger, en calidad





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CORDOBA - SALA B
FCB 86397/2018/CA1

de representante de la firma Simara SA, en la comisión de los ilícitos denunciados.

II. En contra de lo dispuesto por el Juez, la defensa técnica de la nombrada presentó en tiempo y forma recurso de apelación. En función de los agravios allí expuestos la parte manifiesta que debe declararse la nulidad del auto de procesamiento dado que, a su entender, no se ha apreciado debidamente la prueba y se omitido valorar otra, circunstancia que resultaría violatoria del principio de razón suficiente.

La defensa señala al respecto, que sólo se ha tenido en cuenta el informe final de inspección y no todas las constancias de la causa, como ser elementos posteriores incorporados al expediente que modifican totalmente el cuadro probatorio, en especial en lo que se refiere a la existencia del crédito fiscal y las percepciones de IVA asociadas de su principal proveedor, la firma Almacor Ltda.

En cuanto a la calificación legal de la conducta atribuida, la defensa sostiene que no existe hecho típico, antijurídico y culpable alguno, por lo cual, formula agravio respecto de ello al procesarla por algo que no es responsable penalmente.

En tal sentido, señala que la resolución de determinación de oficio es de fecha 27.3.2018 muy posterior a las presentaciones de las declaraciones juradas de IVA, por lo que entiende que AFIP tuvo elementos para constatar la verdadera realidad económica y en consecuencia convalidar la existencia del crédito fiscal y efectúa cálculos en base a distintos conceptos, como ser los relacionados con crédito fiscal, retenciones y percepciones de IVA y pagos a cuenta computables por compras a Almacor Ltda. Desde este costado, considera absurdo sustentar la ~~inexistencia de crédito fiscal por~~ compras, dado que

Fecha de firma: 06/11/2020

Alta en sistema: 09/11/2020

Firmado por: LUIS ROBERTO RUEDA, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: ABEL G. SANCHEZ TORRES, JUEZ DE CÁMARA

Firmado por: LILIANA NAVARRO, PRESIDENTA

Firmado(ante mi) por: CELINA LAJE ANAYA, Secretaria de Cámara



#32734444#265152667#20201109104247752

existen elementos de prueba incorporados que se encuentran verificados por los funcionarios intervinientes.

III. Radicadas las presentes actuaciones ante esta Alzada, la defensa técnica de la imputada Heidi Adriana Gugger informó por escrito de conformidad al art. 454 del CPPN y al Acuerdo 276/08 de este Tribunal.

Por su parte, cabe señalar que el MPF no presentó informe del art. 454 del CPPN, pese a estar debidamente notificado.

IV. Respecto de los agravios vertidos en el informe del art. 454 del CPPN, la defensa reiteró aquellos mencionados al momento de apelar. Indicó respecto de la nulidad planteada que los cuerpos de documental remitidos por AFIP incorporan actuaciones de los funcionarios fiscalizadores de octubre de 2017, donde surge que tuvieron a la vista registros de IVA compras, comprobantes de la existencia del crédito fiscal IVA y sus percepciones, como así también la contestación de corrida de vista con elementos de prueba adjuntados del mes 12 del año 2016 y el listado de la totalidad de operaciones emitidas y suscriptas por la firma Almacor del mes 10 del año 2017.

Por ello, resulta lógico que dichos informes no tengan en cuenta estos elementos que prueban la existencia de crédito fiscal IVA compras y las percepciones de IVA asociadas del principal proveedor Almacor Ltda.

En atención a ello, entiende que no existe perjuicio fiscal alguno, por lo que ni la denuncia penal efectuada por AFIP, ni el procesamiento, tienen razón jurídica. Señala que las declaraciones juradas de IVA presentadas en el mes 10/2017, son justificantes al incorporar crédito fiscal de compras y sus percepciones de IVA asociadas, siendo correctas y no arrojando perjuicio





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CORDOBA - SALA B
FCB 86397/2018/CA1

fiscal alguno, todo lo que, a su entender deja sin validez la determinación de oficio presunta de marzo de 2018.

Entonces, considera que los informes finales de AFIP que sustentan el procesamiento, se encuentran desactualizados, por ser de abril y de junio del año 2016, y no tiene en cuenta los elementos incorporados luego de diciembre de ese año que obran en los mismos cuerpos de expedientes remitidos por AFIP y que se encuentran reservados en Secretaría.

Asimismo, agrega que otro detalle importante es el informe que habla del "Citi compras", cuando el mismo empezó a operar a partir del año 2015, es decir, en forma posterior del último periodo fiscal en cuestión, por lo que se incurre en un yerro que llama la atención y pone en evidencia la poca seriedad de tal informe.

Además, señala que los conceptos no tomados como válidos en la determinación de oficio dictada, fueron incorporados por el contribuyente en las declaraciones juradas de IVA presentadas en noviembre de 2017.

En relación con ello, expresa que no resulta menos grave que los propios funcionarios labraron acta en octubre de 2017 donde constataron la existencia de los comprobantes de compras, registros de IVA compras y convenio de compras con Almacor Ltda., dejando expuesto una inacción total para validar la existencia del crédito fiscal y percepciones IVA.

En cuanto a las circunstancias que no habrían sido valoradas en el procesamiento apelado, la defensa señala la actuación labrada por los funcionarios fiscalizadores con fecha 9 de octubre de 2017, donde consta que se exhibió una caja conteniendo cuantiosos comprobantes que acreditan la existencia del crédito fiscal (cuentas de ~~venta y liquido producto de la mandataria~~ de compra Almacor

Fecha de firma: 06/11/2020

Alta en sistema: 09/11/2020

Firmado por: LUIS ROBERTO RUEDA, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: ABEL G. SANCHEZ TORRES, JUEZ DE CÁMARA

Firmado por: LILIANA NAVARRO, PRESIDENTA

Firmado(ante mi) por: CELINA LAJE ANAYA, Secretaria de Cámara



#32734444#265152667#20201109104247752

Ltda.); la exhibición de libros IVA compras por la totalidad del período en cuestión; aporte del convenio de compras con la firma Almacor Ltda.; Nota de la Coop. Almacor Ltda. Dirigida a AFIP con fecha 16 de diciembre de 2016 donde consta su condición de proveedor, que ha efectuado percepciones de IVA trasladadas y facturadas a Simara S.A., período 01/2012 a 03/2014 por \$661.618,35 que facturó a Simara SA numerosas operaciones de adquisiciones de bienes de cambio lo cual implicaron crédito fiscal IVA a su favor discriminado y por valores significativos; fotocopias de algunas facturas de compra que acreditan la existencia del crédito fiscal IVA y de percepciones de IVA certificadas por escribano público, como muestra que acredita la veracidad de los hechos; cuerpos de nota emitida por el proveedor Almacor para ser presentada ante AFIP, con sello de acuse de AFIP del 30 de octubre de 2017, donde incorpora listados en 400 fojas con detalle de cada una de las operaciones que generan crédito fiscal IVA para Simara SA, como así también detalle de las percepciones de IVA asociadas.

Finalmente, considera conveniente tener en cuenta la declaración testimonial de Gabriela Isabel Giraudo, que en entendimiento de la defensa pone en evidencia la inconsistencia de la labor efectuada por los inspectores de AFIP, toda vez que la inspectora tuvo participación dirimente en las actuaciones que fundamentaron la denuncia penal respectiva y en consecuencia en la fundamentación de la resolución que ordena el procesamiento, que el Juez de la causa omitió valorar.

En orden a la calificación legal del hecho imputado, la defensa entiende que de las constancias de la causa no surge la existencia de hecho típico, antijurídico y culpable, ni que se defendida sea penalmente responsable.

Fecha de firma: 06/11/2020

Alta en sistema: 09/11/2020

Firmado por: LUIS ROBERTO RUEDA, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: ABEL G. SANCHEZ TORRES, JUEZ DE CÁMARA

Firmado por: LILIANA NAVARRO, PRESIDENTA

Firmado(ante mi) por: CELINA LAJE ANAYA, Secretaria de Cámara



#32734444#265152667#20201109104247752



Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CORDOBA - SALA B
FCB 86397/2018/CA1

De los elementos colectados en autos, considera que las declaraciones juradas de IVA presentadas por su representada antes del dictado de la determinación de oficio no surgen importes superiores al tope de \$400.000, vigente a ese momento, siendo inaplicable la ley penal tributaria.

En cuanto a la existencia del crédito fiscal, carece de sustento la imputación penal que pretende establecer una presunción de crédito fiscal por compras, es nulo y carente de todo fundamento y resulta contradictorio de los propios elementos de prueba adjuntados de AFIP.

V. Conforme lo expuesto y de acuerdo al orden de votación establecida en los presentes según certificado del actuario, corresponde expedirse en primer término al señor Juez de Cámara, doctor Luis Roberto Rueda; en segundo lugar a la señora Jueza de Cámara, doctora Liliana Navarro, y por último, al señor Juez de Cámara, doctor Abel G. Sánchez Torres.

El señor Juez de Cámara, Luis Roberto Rueda, dijo:

Los presentes autos son traídos a esta instancia en virtud del recurso de apelación deducido por la defensa de la imputada **Heidi Adriana Gugger**, en calidad de representante de la firma Simara SA, en orden al delito por la que fuera oportunamente indagada y que provisionalmente fue calificado como evasión -art. 1 de la Ley 24.769, hoy art. 1 del régimen penal tributario previsto por el art. 279 de la Ley 27.430-, tres hechos relacionados impuesto al valor agregado, correspondientes a los períodos fiscales 2012, 2013 y 2014, por la suma de \$2.043.838,41; \$2.483.592,66 y \$2.490.805,34 respectivamente.

I. Teniendo en cuenta los agravios expresados por la defensa, en primer lugar, corresponde analizar si le ~~asiste razón en cuanto sostiene que la resolución apelada~~

Fecha de firma: 06/11/2020

Alta en sistema: 09/11/2020

Firmado por: LUIS ROBERTO RUEDA, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: ABEL G. SANCHEZ TORRES, JUEZ DE CÁMARA

Firmado por: LILIANA NAVARRO, PRESIDENTA

Firmado(ante mi) por: CELINA LAJE ANAYA, Secretaria de Cámara



#32734444#265152667#20201109104247752

carece de razón suficiente, vulnerándose de esta manera la garantía de derecho de defensa en juicio y el debido proceso (art. 18 de la CN y Tratados Internacionales con garantía constitucional).

En primer lugar debo señalar que **el art. 123 de CPPN** establece que *"Las sentencias y autos deberán ser motivados, bajo pena de nulidad. Los decretos deberán serlo, bajo la misma sanción, cuando la ley lo disponga"*.

En este sentido, la regla general en materia de nulidades en el procedimiento penal resulta de lo estipulado por **el art. 166 del CPPN**, en cuando dispone: *"Los actos procesales serán nulos sólo cuando no se hubiera observado las disposiciones expresamente prescriptas bajo pena de nulidad"*.

Esta sanción procesal implica una grave decisión toda vez que elimina un acto del proceso por estar viciado de una irregularidad manifiesta e insalvable, razón por la cual, el Código Procesal Penal de la Nación impone un criterio restrictivo de interpretación al respecto.

En esta tesitura, las nulidades absolutas quedan reservadas exclusivamente a la violación de normas constitucionales, o cuando la ley así lo establezca expresamente, como resulta ser el caso de autos de conformidad a previsto por el art. 123 del CPPN.

Sobre esta noción conceptual reposa el sistema nulificante del proceso penal, desde que no se admite la nulidad por la nulidad misma, pues si el acto procesal, pese a su irregularidad, no afecta el derecho de defensa, es evidente que no hay interés normativamente protegido que justifique tal declaración, de acuerdo a lo previsto por el art. 169 del CPPN.

De ese modo, es el interés o derecho lesionado, ~~el perjuicio o daño, la medida con la que~~ debe ponderarse





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CORDOBA - SALA B
FCB 86397/2018/CA1

la posible nulidad del acto procesal, y ello debe estar demostrado y verificado acabadamente en el caso concreto, por el significado que implica la tacha final de nulidad.

II. Ahora bien, de la lectura de los fundamentos de la resolución apelada surge que le asiste razón a la defensa de Heidi Adriana Gugger, en cuanto la resolución dictada por el Juez Federal N° 3 de Córdoba -mediante la cual dispuso su procesamiento- **carece de razón suficiente** y, en definitiva incurre en **fundamentación aparente** en los términos del **art. 123 del CPPN.**

En efecto, al momento de analizar la prueba colectada en los presentes el Juez Interviniente sostuvo: *"Del informe final de Inspección elaborado por las funcionarias Contadoras Gabriela Giraudo y Marcela A. Wlodarczyk -cuyas copias se incorporaron a las presentes actuaciones-, surge que se llevó a cabo la Determinación del Impuesto al Valor Agregado comprendido entre Diciembre del 2011 y Octubre del 2014. En relación a la auditoria practicada en primera instancia se compulsaron las ventas netas declaradas ante la Municipalidad de Jesús María - Dirección de Recursos Tributarios- con el total de acreditaciones bancarias según "Siter", ventas totales con tarjetas de crédito y ventas según CITI compras. En ningún caso resultó superior (en el período verificado) las ventas surgen de la información de la Base de AFIP-DGI en concepto de acreditaciones bancarias, tarjetas de crédito o Citi Compras con la información aportada por el Municipio, por lo que se fijó como Base Neta sujeta a Impuesto la proporcionada por la Municipalidad de Jesús María, se procedió a impugnar la totalidad de los créditos fiscales declarados, en virtud de no haber aportado ni exhibido los comprobantes respaldatorios de las operaciones involucradas. Art. 12 Ley 23349 (t.o.*

Fecha de firma: 06/11/2020

Alta en sistema: 09/11/2020

Firmado por: LUIS ROBERTO RUEDA, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: ABEL G. SANCHEZ TORRES, JUEZ DE CÁMARA

Firmado por: LILIANA NAVARRO, PRESIDENTA

Firmado(ante mi) por: CELINA LAJE ANAYA, Secretaria de Cámara



#32734444#265152667#20201109104247752

vigente). Tampoco se exhibieron los comprobantes de retenciones sufridas, por lo que se procedió a relevar las que surgen del Sistema E- Fisco de ésta AFIP-DGI. De esta manera se confeccionaron las Declaraciones Juradas de IVA determinadas por Inspección, las que se pusieron a consideración de la firma adjuntas a la Nota Externa N° 7 junto a una descripción de las tareas realizadas, criterios y metodología utilizados para la determinación del resultado arribado en la fiscalización, en el domicilio fiscal de la misma con fecha 13.04.2016, recepcionadas por el Sr. Roldán Marcelo quien no suscribió las actuaciones por lo que se procedió a su notificación conforme a lo establecido en el art. 100 inc. e) de la ley 11683 (t.o. vigente). Vencido el plazo otorgado y sin que medie respuesta a la comunicación de los resultados de la fiscalización, se remitió el trámite a la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Córdoba para su prosecución. **La base del ajuste realizado fue la omisión de débito fiscal por ventas no declaradas e impugnación de crédito fiscal por no haber aportado ni exhibido los comprobantes respaldatorios de las operaciones involucradas**" (ver fs. 66/69 de autos).

Como puede observarse, de los fundamentos expuestos por el Juez en su resolución, surge que se limitó al análisis y valoración solo del "informe final de inspección" de fecha 27.4.2016 y de una supuesta "auditoría practicada en primera instancia", que no obra incorporado en los presentes autos ni tampoco se encuentra acompañada junto con los cuerpos de prueba que fueron requeridos oportunamente como medida para mejor proveer.

Así, en lo que respecta al informe final de inspección, debe destacarse que dicho acto fue ~~confeccionado por los funcionarios~~ actuantes con fecha

Fecha de firma: 06/11/2020

Alta en sistema: 09/11/2020

Firmado por: LUIS ROBERTO RUEDA, JUEZ DE CÁMARA

Firmado por: ABEL G. SANCHEZ TORRES, JUEZ DE CÁMARA

Firmado por: LILIANA NAVARRO, PRESIDENTA

Firmado(ante mí) por: CELINA LAJE ANAYA, Secretaria de Cámara



#32734444#265152667#20201109104247752



Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CORDOBA - SALA B
FCB 86397/2018/CA1

27.4.2016 y la presentación de la documentación a que refiere la defensa -que acreditaría, eventualmente, la existencia del crédito fiscal impugnado- es del **16.12.2016**. (ver cuerpo de pruebas "SIMARA SA - CUERPO DE CONTESTACIÓN A LA VISTA - RECIBIDA POR CORREO").

Es decir, que el elemento de prueba que tuvo en cuenta el Juez en su resolución es de fecha anterior, por lo que jamás puede surgir de tal documento la existencia de prueba desincriminante de las conductas investigadas.

Asimismo, cabe señalar que junto con su denuncia, AFIP-DGI presentó diecinueve (19) cuerpos de prueba donde obran incorporadas la fiscalización practicada a la firma Simara SA y todas las actuaciones administrativas llevadas a cabo y que culminaron con el dictado de una resolución determinativa de oficio sin que la misma haya sido si quiera mencionada ni valorada (ver fs. 1/12 de autos y cuerpo de prueba "SIMARA SA - CUERPO DE DETERMINACIÓN DE OFICIO").

Desde este costado, no debe soslayarse que la configuración de los requisitos típicos de la figura penal en juego -evasión simple de tributos- exige mucho más que una mera cita de fragmentos de actuaciones administrativas descontextualizadas de la totalidad de las labores efectuadas por el Organismo Fiscal, y menos aún, si ni siquiera se trata de aquellas que resultan de sustancial importancia en los procesos penales que persiguen la comisión de delitos de evasión, como lo es la **determinación de oficio** prevista por el art. 16 y subsiguientes de la Ley 11.683.

Por su parte, en cuanto a la supuesta "auditoría practicada en primera instancia" a la que refiere el Juez en su resolución, de acuerdo con las constancias de la ~~causa, no surge que se haya ordenado la realización de una~~

Fecha de firma: 06/11/2020

Alta en sistema: 09/11/2020

Firmado por: LUIS ROBERTO RUEDA, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: ABEL G. SANCHEZ TORRES, JUEZ DE CÁMARA

Firmado por: LILIANA NAVARRO, PRESIDENTA

Firmado(ante mi) por: CELINA LAJE ANAYA, Secretaria de Cámara



#32734444#265152667#20201109104247752

medida probatoria de esas características durante la etapa de instrucción realizada hasta aquí.

Por el contrario, del examen de las actuaciones practicadas por el Juez de la causa se desprende la realización de **una audiencia testimonial** recepcionada a la contadora Gabriela Isabel Giraudo, inspectora de AFIP-DGI, **a la que no se hizo mención ni valoración alguna** en la resolución, **siendo la misma relevante** a los efectos de convalidar las actuaciones administrativas efectuadas por el Organismo Fiscal.

Por lo cual, la ponderación de este único elemento de prueba -informe final de inspección- por parte del Juez de la causa implica, en definitiva, una valoración parcial y sesgada del material probatorio colectado en autos y su relación con los hechos investigados.

Teniendo en cuenta las circunstancias señaladas, como es sabido, el Juez no se encuentra obligado a ponderar todos y cada uno de los elementos de prueba existentes, sino solo de aquellos que resultan conducentes para la adecuada solución del caso.

En consonancia con ello, resulta fundamental probar los **hechos relevantes**, "cuya prueba es admisible y que no son ni notorios, ni incontestados ni presumidos". Y he aquí una afirmación contundente de Perelman. El razonamiento que se refiere a la prueba de los hechos no tiene nada específicamente jurídico. La juridicidad aparece en un segundo momento, es decir, cuando se trata de **calificar** los hechos así establecidos, es decir, **subsumirlos en una categoría legal**. El juez tiene poder de apreciación, pero debe **justificar** dicha calificación. Y ésta se da en función de las **consecuencias legales** que de ellas se derivan. Este es el nudo del problema. (...) Pero ~~ocurre que, sobre la base de esa fijación de los hechos, se~~





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CORDOBA - SALA B
FCB 86397/2018/CA1

hace la **calificación** y aquí **el hecho entra en contacto con el derecho**. Es la bisagra. Y esta bisagra, si, es un problema específico de lógica jurídica, porque, por su intermedio, se derivan las consecuencias legales, ya que **se establecen las premisas**, que nos muestran el alcance exacto de las normas jurídicas" (GHIRARDI, OLSEN A. "Lógica del proceso judicial" Ed. Lerner, año 1992, Pág. 52).

Entonces, conforme estos lineamientos conceptuales, la resolución en cuestión se limita a tener por acreditados los hechos denunciados sin que el Juez haya efectuado **un verdadero examen probatorio ni tampoco haber explicado de qué manera la prueba colectada resulta conducente para acreditar, prima facie**, los delitos de evasión simple por los cuales fue indagada la imputada Heidi Adriana Gugger.

Lo contrario importa una interpretación que no se sustenta en las propias constancias de autos y que, por lo demás, menoscaba derechos y garantías de raigambre constitucional, de acuerdo a lo expresado por el Alto Tribunal.

Así, resulta "...arbitraria la sentencia, si se omitió relacionar las circunstancias comprobadas de la causa, con los elementos tipificantes del delito por el cual se había acusado, y ello determinó que se expusieran argumentos desprovistos de razonabilidad y basados en la sola voluntad de los jueces que la suscribieron. (Fallos 318:652, "Fiscal c/ Fontana, Carlos Alberto y otros s/ av. Infracción ley n° 20.840", 04.05.1995).

Al respecto, el Máximo Tribunal ha señalado "*Que la exigencia de que los fallos judiciales tengan fundamentos serios, señalada por la jurisprudencia y la doctrina unánimes sobre la materia, reconoce raíz constitucional y tiene, como contenido concreto, el*

Fecha de firma: 06/11/2020

Alta en sistema: 09/11/2020

Firmado por: LUIS ROBERTO RUEDA, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: ABEL G. SANCHEZ TORRES, JUEZ DE CÁMARA

Firmado por: LILIANA NAVARRO, PRESIDENTA

Firmado(ante mi) por: CELINA LAJE ANAYA, Secretaria de Cámara



#32734444#265152667#20201109104247752

imperativo de que la decisión se conforme a la ley y a los principios propios de la doctrina y de la jurisprudencia vinculados con la especie a decidir (Fallos: 318:652; 321:2375, entre otros).

Respecto de este punto, se advierte que la resolución apelada contiene fundamentos fácticos y jurídicos que no se ajustan a las constancias de la causa, toda vez que los argumentos utilizados por el Juez presentan un aparente y superficial examen del plexo probatorio aportado por AFIP-DGI que distan de un verdadero examen valorativo imprescindible para la plena validez de la decisión judicial.

Además, no debe pasarse por alto, que la resolución en **cuestión dispone el procesamiento de la imputada**, razón por la cual este resultado debe ser la consecuencia de **un verdadero examen crítico y valorativo de la prueba** que se encuentra legalmente incorporada en la causa para alcanzar el estado intelectual necesario -para el caso probabilidad- respecto de la verdad de los hechos investigados.

En efecto, el dictado del procesamiento implica un juicio de probabilidad a través del cual el Juez analizará los elementos de prueba, *"conforme la sana crítica, para llegar a la creencia, prescindente de certeza plena, de que se cometió un delito y que el imputado se encuentra vinculado a su ejecución"* (Código Procesal Penal de la Nación, análisis doctrinal y jurisprudencial, comentado por Guillermo Rafael Navarro y Roberto Raúl Daray, 5° Ed. Buenos aires, Hammurabi, 2013, pág. 527).

Asimismo, la decisión jurisdiccional tiene como objetivo principal hacer conocer al imputado las razones ~~que ha evaluado el Juez, en base a las probanzas~~





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CORDOBA - SALA B
FCB 86397/2018/CA1

existentes, para considerarlo presunto autor del delito que se le endilga y de esta manera, pueda ejercer un acabado derecho de defensa dentro del marco de un debido proceso legal.

Esta solución encuentra fundamento en el derecho de defensa en juicio y del debido proceso legal toda vez que, nadie puede defenderse de aquello que no conoce (art. 18 de la CN y Tratados Internacionales con jerarquía constitucional).

En suma, del examen armónico e integral de la causa surge que en el marco de las hipótesis delictivas investigadas, el Juez de la causa además de soslayar material probatorio relevante, incurre en graves defectos de fundamentación que le otorgan a la decisión apelada un sustento tan sólo aparente conforme lo exige el art. 123 del CPPN.

En virtud de todo lo expuesto, debe declararse la **nulidad absoluta e insanable** de la resolución dictada por el Juez Federal N° 3 de Córdoba, con fecha 5 de agosto de 2019, en cuanto dispuso el procesamiento de Heidi Adriana Gugger (DNI 14.198.937) como supuesta autora responsable de de los hechos calificados provisionalmente como evasión simple -tres hechos- (arts. 1 de la Ley 24.769, hoy art. 1 del Régimen Penal Tributario previsto por el art. 279 de la Ley 27.430) por los cuales fuera investigada en las presentes actuaciones y de todos los actos que son su consecuencia (art. 123 y 166 del CPPN y 18 de la CN y Tratados Internacionales con jerarquía constitucional). Sin costas (arts. 530 y 531 del CPPN). Así voto.

La señora Juez de Cámara, Dra. Liliana Navarro, dijo:

Comparto, por las razones dadas, la solución alcanzada por el señor Juez preopinante y, en consecuencia,



me expido en igual sentido. Sin costas (arts. 530 y 531 del CPPN). Así voto.

El señor Juez de Cámara, Dr. Abel G. Sánchez Torres, dijo:

Arriban las presentes actuaciones a esta Alzada en virtud del recurso de apelación interpuesto por la defensa de la imputada Heidi Adriana Gugger, quien se agravia alegando la ausencia y deficiencia de valoración de la prueba. En resumidas cuentas, el apelante solicita la nulidad del auto de procesamiento, en razón de que sólo se valoró el informe final de inspección y no las restantes constancias de la causa. Como segunda cuestión, considera que no se ha acreditado la existencia del hecho típico, antijurídico y culpable.

En cuanto al planteo de nulidad, disiento de la solución propiciada por los colegas preopinantes y adelanto mi criterio de que el mismo no puede prosperar. Doy razones.

I. Conforme establece el art. 123 del CPPN *"Las sentencias y autos deberán ser motivados, bajo pena de nulidad. Los decretos deberán serlo, bajo la misma sanción, cuando la ley lo disponga"*. En este sentido, la regla general en materia de nulidades en el procedimiento penal resulta de lo estipulado por el art. 166 del CPPN, en cuando dispone: *"Los actos procesales serán nulos sólo cuando no se hubiera observado las disposiciones expresamente prescriptas bajo pena de nulidad"*.

Esta sanción procesal implica una grave decisión toda vez que elimina un acto del proceso por estar viciado de una irregularidad manifiesta e insalvable, razón por la cual, el Código Procesal Penal de la Nación impone un criterio restrictivo de interpretación al respecto.

En esta tesitura, las nulidades absolutas quedan ~~reservadas exclusivamente a la violación de normas~~





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CORDOBA - SALA B
FCB 86397/2018/CA1

constitucionales, o cuando la ley así lo establezca expresamente, como resulta ser el caso de la exigencia de motivación del art. 123 del CPPN.

Tal como lo ha señalado la doctrina, *"motivar una sentencia significa la obligación de consignar las causas que determinan el decisorio o exponer los argumentos fácticos y jurídicos que sustentan la resolución, esto es, las razones que poseen aptitud para legitimar el dispositivo; se trata de una comprobación lógica para controlar a la luz de la razón la bondad de una decisión surgida del sentimiento - lo cual parece excesivo, pues linda más con la íntima convicción requerible al jurado que con la libre convicción impuesta al tribunal (arts. 241, 263, inc. 4° y 398)-; sin embargo, es acertado decir que consiste en racionalizar el sentido de justicia"*. (Francisco J. D'Albora; Código Procesal Penal de la Nación, Anotado, Comentado, Concordado, Editorial Abeledo-Perrot, Octava Edición, Buenos Aires, 2009).

Así, conforme surge del resolutorio apelado, el Juez ha cumplimentado con la exigencia de motivación suficiente que dispone el art. 123 C.P.P.N, al explicitar y abordar las cuestiones que en el caso lo llevaron a concluir del modo en que lo hizo. De esta forma, el agravio relativo a la nulidad de la resolución apelada no puede prosperar.

No escapa al suscripto que, además del Informe Final de Inspección valorado por el juez para resolver como lo hizo, obraba otra prueba reservada para la causa que es de fecha posterior (Determinación de Oficio de fecha 27.03.2018) y que pudo haber sido analizada por el a quo. No obstante ello, su falta de valoración no invalida el análisis que sí fue realizado sobre el Informe referido, el



cual alcanza, a los fines de la provisoriedad requerida en esta instancia del proceso.

Ello así, toda vez que, conforme he sostenido reiteradamente en anteriores pronunciamientos, el auto de procesamiento constituye un estado de mérito que puede ser revocable en la medida que surjan nuevos elementos que así lo determinen. Es decir, que no es necesario que el Juez de Instrucción tenga certeza absoluta, ni exige contar con la totalidad de los datos necesarios para dilucidar el hecho. El auto de procesamiento exige que exista suficiente prueba que permita proseguir la investigación con cierto éxito. **Es suficiente con que resulte posible la existencia del delito y la responsabilidad del imputado,** aun a través de indicios.

Reconocida doctrina ha señalado al respecto que *"Si bien significa un avance en orden al conocimiento de la imputación, no requiere certidumbre apodíctica por parte del juez acerca de los extremos requeridos para decretarlo. Basta con la sola probabilidad... la posibilidad debe sustentarse no solo en la materialidad de la acción endilgada, sino también en la presencia del elemento subjetivo propio del delito pretendido. Solo exige elementos de convicción suficientes sobre la ocurrencia del delito y la intervención del imputado."* (D'ALBORA, Francisco J. Código Procesal Penal de la Nación. Anotado. Comentado. Concordado. Abeledo Perrot. Buenos Aires. 2011. Pág. 539).

En iguales términos, he manifestado mi opinión en relación al auto de procesamiento, en autos "ALSINA, Gustavo Adolfo; Y OTROS pss.aa. Imposición de tormentos agravados y homicidio calificado" (Expte. N° 246/2008)" al decir que *"No está demás, por otra parte, recordar también ~~el significado y alcance preciso del procesamiento en su~~*





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CORDOBA - SALA B
FCB 86397/2018/CA1

carácter de decisión jurisdiccional (art. 306, C.P.P.N.), haciendo mención a aquel concepto de doctrina que lo define como el auto interlocutorio que examina la prueba colectada y que, en virtud de las reglas de la sana crítica, arriba a la convicción, sin necesidad de certeza plena, de la comisión de un delito y de la vinculación al mismo por parte de un imputado, sea en carácter de autor, partícipe o instigador. Y siendo que, por una modificación de circunstancias, resulta factible su revocación o modificación ulterior (art. 311, C.P.P.N.), constituye, al fin y al cabo, una decisión meramente provisional (cfse. CLARIÁ OLMEDO, Jorge, Derecho Procesal Penal, T. II, actualizado por Carlos A. Chiara Díaz, Ed. Rubinzal-Culzoni, Buenos Aires, 2004, p. 500 y ss.; Cafferata Nores, José I., La prueba en el proceso penal, Ed. Depalma, Bs. As., 1994)."

"En función de ello, siendo que el auto de procesamiento no requiere de certidumbre concluyente acerca de la comisión de un ilícito ni tampoco de la participación de los acusados en su producción para su procedencia, basta un juicio de probabilidad sobre los extremos fácticos y jurídicos de la imputación delictiva y se verifica que los elementos de cargo resultan de mayor entidad que los exculpatorios... El auto de procesamiento constituye así un juicio lógico, de carácter provisional, que no reposa en la certeza necesaria para condenar sino en una probabilidad de culpabilidad que justifica la prosecución de la causa y que obliga a revisar y relacionar los elementos de juicio reunidos por la instrucción, para determinar si los mismos alcanzan para afirmar, con dicho grado de probabilidad, la existencia material de los sucesos y la responsabilidad penal atribuida a los encartados."

Fecha de firma: 06/11/2020

Alta en sistema: 09/11/2020

Firmado por: LUIS ROBERTO RUEDA, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: ABEL G. SANCHEZ TORRES, JUEZ DE CÁMARA

Firmado por: LILIANA NAVARRO, PRESIDENTA

Firmado(ante mi) por: CELINA LAJE ANAYA, Secretaria de Cámara



#32734444#265152667#20201109104247752

Dicho ello, entiendo que el juez a quo valoró adecuadamente el Informe final de Inspección obrante en autos, del cual surge el modo en que el personal actuante llevó a cabo la Determinación del IVA entre diciembre de 2011 y octubre de 2014 (fs. 48/56). Superando las sumas determinadas la condición objetiva de punibilidad prevista por la ley penal tributaria, se elaboró informe Ley Penal Tributaria.

Si bien, como alega la defensa, con posterioridad a la elaboración de esos informes se determinó de oficio el tributo adeudado para los períodos referidos, ello no invalida, reitero, lo analizado por el juez instructor y que se encuentre acreditado, con el grado de probabilidad requerido en esta instancia, la existencia del hecho.

Es oportuno señalar que, si bien las diferencias a pagar que se establecen en el Informe de la Ley Penal Tributaria de fs. 64 difieren mínimamente de las determinadas de oficio en la resolución de AFIP del 27.03.2018 (las cuales fueron objeto de la denuncia penal), en ambos caso se supera la condición objetiva de punibilidad prevista por el art. 1 de la ley 24.769 que se le atribuye a la imputada.

Si bien hay una exigua diferencia de monto entre el Informe de la Ley Penal y la Determinación de Oficio, el juez deberá explicitar, conforme las probanzas de la causa, qué cifra tiene por acreditada, procesalmente, como monto de la evasión.

Así las cosas, y por las razones expuestas, la nulidad interpuesta no puede prosperar.

II. Como segunda cuestión, el apelante argumenta la inexistencia del hecho típico, antijurídico y culpable.

Para sostener esa afirmación señala la existencia ~~de declaraciones juradas presentadas con anterioridad a la~~





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CORDOBA - SALA B
FCB 86397/2018/CA1

determinación de oficio de fecha 27.03.2018, de las cuales no surge un monto superior al tope de \$400.000 vigente al momento de los hechos y por lo cual sería inaplicable la ley penal tributaria.

Sostiene asimismo que la aseveración de que no tenía respaldo documental no se condice con los elementos de prueba aportados por AFIP.

En cuanto a la alegada presentación de declaraciones juradas anteriores a la determinación de oficio, es oportuno reproducir lo expuesto en ese acto administrativo: "...el 28/10/2017, con posterioridad a la notificación de la Resolución de Vista- acaecida el 22/11/2016- se verifican presentadas al Organismo las **declaraciones juradas rectificativas** de los períodos fiscales ...verificándose que ninguna de ellas resultan concordantes con los proyectos declarativos que motivaron el inicio del proceso que por la presente culmina... Que el inicio del procedimiento determinativo de oficio con Vista al responsable, marca la finalización de la inspección y el comienzo de un proceso legal reglado a cargo del Juez Administrativo. Que en esta instancia la titular tiene derecho a ofrecer y/o presentar los elementos que hagan a su defensa contra los hechos invocados y la argumentación respecto del gravamen y los períodos contenidos en la Vista, pero **no subsisten las facultades autoliquidatorias** justamente porque se ha iniciado la vía extraordinaria, y en dicho proceso sólo le cabe la defensa a los cargos formulados o prestar conformidad a ellos. Que siendo así, la titular ha perdido las facultades de autodeclarar el impuesto, motivo por el que **la mera presentación de declaraciones juradas carece de efectos jurídicos.**" (Simara S.A., Cuerpo de Determinación de Oficio, fs. 50/68, ~~reservado para la causa, el resaltado es propio~~).

Fecha de firma: 06/11/2020

Alta en sistema: 09/11/2020

Firmado por: LUIS ROBERTO RUEDA, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: ABEL G. SANCHEZ TORRES, JUEZ DE CÁMARA

Firmado por: LILIANA NAVARRO, PRESIDENTA

Firmado(ante mi) por: CELINA LAJE ANAYA, Secretaria de Cámara



#32734444#265152667#20201109104247752

A más de ello, el delito que se le imputa a Gugger se configura al vencimiento del plazo para presentar la declaración jurada anual del impuesto. Es en ese momento en que, al no presentarse declaración jurada o al presentar una declaración jurada con datos falsos o inexactos, se tiene por configurado el delito de evasión, siempre que se den además los otros requisitos previstos por la norma penal.

Con ello, y en el mismo sentido que lo señala el organismo fiscal al momento de emitir la Determinación de Oficio, las declaraciones juradas rectificativas no tienen efectos jurídicos una vez iniciado el proceso de determinación de oficio y tampoco lo tienen una vez configurado el delito de evasión.

III. Por los motivos expuestos, entiendo que debe confirmarse la resolución dictada por el señor Juez Federal N°3 de Córdoba, en cuanto dispuso el procesamiento sin prisión preventiva de Heidi Adriana Gugger como probable autora del delito de evasión tributaria simple, períodos fiscales 2012, 2013 y 2014, en carácter de autora, en relación al impuesto al valor Agregado, tres hechos en concurso real (art. 1 de la ley 24.769 y 45 y 55 del C.P.). Sin costas. Así Voto.

Por ello;

SE RESUELVE:

Por mayoría,

I.- DECLARAR la nulidad de la resolución dictada por el Juez Federal N° 3 de Córdoba, con fecha **5 de agosto de 2019** en cuanto dispuso el procesamiento **Heidi Adriana Gugger** (DNI 14.198.937) como supuesta autora responsable de los hechos calificados provisionalmente como evasión simple -tres hechos- (arts. 1 y 2 de la Ley 24.769) por los cuales ~~fuera investigada en las presentes actuaciones y de todos~~

Fecha de firma: 06/11/2020

Alta en sistema: 09/11/2020

Firmado por: LUIS ROBERTO RUEDA, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: ABEL G. SANCHEZ TORRES, JUEZ DE CÁMARA

Firmado por: LILIANA NAVARRO, PRESIDENTA

Firmado(ante mi) por: CELINA LAJE ANAYA, Secretaria de Cámara



#32734444#265152667#20201109104247752



Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CORDOBA - SALA B
FCB 86397/2018/CA1

los actos que son su consecuencia (art. 123, 166 y 177 del CPPN y 18 de la CN).

II.- Remitir las presentes actuaciones al Juzgado Federal N° 3 de Córdoba a fin de que emita nuevo pronunciamiento en los términos señalados en la presente resolución.

Por unanimidad,

III.- Sin costas (arts. 530 y 531 del CPPN).

IV.- Protocolícese y hágase saber. Cumplimentado, publíquese y bajen.

LUIS ROBERTO RUEDA
JUEZ DE CAMARA

LILIANA NAVARRO
JUEZ DE CAMARA

ABEL GUILLERMO SANCHEZ TORRES
JUEZ DE CAMARA
en disidencia

CELINA LAJE ANAYA
SECRETARIA DE CAMARA

Fecha de firma: 06/11/2020

Alta en sistema: 09/11/2020

Firmado por: LUIS ROBERTO RUEDA, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: ABEL G. SANCHEZ TORRES, JUEZ DE CÁMARA

Firmado por: LILIANA NAVARRO, PRESIDENTA

Firmado(ante mi) por: CELINA LAJE ANAYA, Secretaria de Cámara



#32734444#265152667#20201109104247752