



Poder Judicial de la Nación

CAMARA PENAL ECONOMICO - SALA A
CPE 442/2016/3/CA1

Reg. Interno N°

LEGAJO DE APELACIÓN DE P., S. A. EN CAUSA “M. S.A SOBRE INFRACCIÓN LEY 24.769”. J.N.P.E. N° 5, Secretaría N° 10 (CAUSA N° CPE 442/2016/3/CA1, ORDEN N° 32.661. SALA “A”).

Buenos Aires, de diciembre de 2020.

VISTOS:

El recurso de apelación interpuesto por la defensa de S.A.P. a fs. 795/797 vta. de los autos principales (fs. 25/27 vta. de este incidente) contra la resolución de fs. 780/789 vta. del legajo principal (fs. 14/23 vta. del presente), en cuanto por aquélla el señor juez a cargo del juzgado “*a quo*” dictó el auto de procesamiento del nombrado por la comisión del delito tipificado por el art. 6 de la ley 24.769 y ordenó tratar un embargo sobre los bienes de aquél hasta alcanzar la suma de seis millones de pesos (\$ 6.000.000).

El memorial de fs. 38/41 vta. del presente, por el cual la defensa de S.A.P. informó por escrito en la oportunidad prevista por el art. 454 del C.P.P.N.

Y CONSIDERANDO:

1º) Que, por la resolución de fs. 780/789 vta. del legajo principal, el juzgado “*a quo*” dictó el auto de procesamiento de S.A.P. con relación a la omisión presunta de depósito, dentro de los diez días hábiles administrativos posteriores al vencimiento del plazo de ingreso respectivo, de las sumas de dinero que M. S.A. habría retenido en concepto de Impuesto a las Ganancias durante los períodos fiscales de enero, febrero, noviembre y diciembre de 2013 y de enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre



y diciembre de 2014, las cuales habrían ascendido a \$ 153.179,01, \$ 138.910,80, \$176.776, \$ 188.029, \$ 296.790,53, \$ 296.737, \$ 293.631,99, \$ 87.347, \$ 355.411,10, \$ 294.796,76, \$ 294.707,96, \$ 75.526, \$ 299.425,98, \$ 383.623,81, \$ 319.516,42 y \$ 77.979, respectivamente.

Asimismo, se dispuso trabar un embargo sobre los bienes de S.A.P. hasta alcanzar la suma de seis millones de pesos (\$ 6.000.000).

2º) Que, por el recurso de apelación interpuesto fs. 795/797 vta. de los autos principales y por el memorial de fs. 38/41 vta. de este incidente, la defensa de S.A.P. manifestó que el auto de procesamiento dictado con relación al nombrado sería arbitrario por contener una fundamentación aparente.

Por otra parte, por la impugnación en examen no se cuestionó la conclusión del tribunal de la instancia anterior acerca de que se encontraría suficientemente acreditada, con el grado de probabilidad exigido por el art. 306 del C.P.P.N., la materialidad de las circunstancias que se estimaron constitutivas, en principio, del delito previsto por el art. 6 de la ley 24.769, respecto de los hechos ilícitos imputados a P., sino que la defensa del nombrado se agravió únicamente de la participación que se atribuyó a aquél en los mismos, por considerar que de las constancias de autos surge claramente que S.A.P. no tuvo ningún tipo de intervención en los hechos de apropiación indebida de tributos investigados.

En este sentido, manifestó que “...*del análisis del expediente no surge que P. haya sido parte activa en los hechos investigados por VS., a saber no tuvo contacto ni conocimiento con las partes involucradas...Ni existe en la frondosa investigación...ningún documento que vincule a P. con la operatoria comercial de M. S.A...*”.

Indicó que el juzgado “*a quo*” fundó el auto de procesamiento dictado con relación a S.A.P. en las circunstancias consistentes en que el nombrado “...*recibió en principio \$1000 para*





Poder Judicial de la Nación

CAMARA PENAL ECONOMICO - SALA A
CPE 442/2016/3/CA1

firmar unos papeles en una escribanía y meses más tarde otros \$ 500 por despachar una carta documento...”, sin tener en cuenta que “... para esa época estaba muy mal de dinero y es[e] ofrecimiento era vital para poder sobrevivir...” y refirió que “...la doctrina ha entendido que conductas como la de P. son conductas neutrales,...independientes de los planes delictivos del autor...” (confr. fs. 26/26 vta. y 40 vta. del presente, se prescinde del resaltado y de las mayúsculas del original).

Por último, se agravió del monto del embargo decretado por considerar que el mismo resulta “...excesivamente elevado y desproporcionado...”.

3º) Que, de los agravios manifestados mediante la impugnación deducida, corresponde examinar en primer lugar los tendientes a descalificar el auto de procesamiento dictado respecto de S.A.P. como acto jurisdiccional válido, con sustento en la doctrina de la arbitrariedad y/o por contener una fundamentación aparente, en tanto se trata de un cuestionamiento que, de prosperar, tornaría innecesario ingresar al análisis de los relacionados con el fondo del asunto.

4º) Que, para que la nulidad de una resolución se produzca por causa de vicios en la fundamentación, aquélla debe contener omisiones sustanciales de motivación, o resultar autocontradicatoria, o arbitraria por apartamiento de las reglas de la sana crítica, de la lógica, de la experiencia o del sentido común, o estar basada en apreciaciones meramente dogmáticas. Ninguno de aquellos defectos se advierte en el auto de procesamiento apelado, que ofrece una motivación suficiente de lo decidido.

Por lo demás, el postulado rector en lo que hace al sistema de las nulidades es el de la conservación de los actos. La interpretación de la existencia de aquéllas es restrictiva (confr. art. 2 del C.P.P.N.) y sólo procede la declaración cuando por la violación de las formalidades



resulta un perjuicio real, actual y concreto para la parte que las invoca, y no cuando se plantean en el único interés de la ley o para satisfacer formalidades desprovistas de aquel efecto perjudicial (confr. Regs. Nos. 367/00, 671/00, 682/00, 1170/00, 533/07, 602/15 y 72/16, entre muchos otros, de la Sala “B” de este Tribunal).

5º) Que, asimismo, la Sala “B” de este Tribunal ha establecido con anterioridad que, sin perjuicio de la exigencia genérica de fundamentación de los autos que se dispone por el art. 123 del C.P.P.N., por el art. 308 del mismo cuerpo legal se establecen, específicamente, las formas que deben observarse para la validez de un auto de procesamiento (confr. Reg. Nos. 379/11, 63/12 y 712/13, entre otros, de la Sala “B” de esta Cámara).

Por lo tanto, es útil poner de relieve que, por el auto de procesamiento cuestionado, se consignaron los datos personales de S.A.P., se realizó una mención de lo manifestado por aquél al prestar la declaración indagatoria respectiva, se expresaron los motivos por los cuales se dictó la decisión impugnada, se efectuó una descripción de los hechos investigados y de la intervención que el nombrado habría tenido en aquéllos, se indicó la calificación legal “*prima facie*” atribuible a los sucesos que se le imputaron, con cita de las disposiciones legales que se consideraron aplicables, y se analizó el grado de participación atribuible al imputado. En consecuencia, corresponde establecer que toda vez que por el auto de procesamiento de S.A.P. se observaron las previsiones del art. 308 del C.P.P.N., el agravio de la defensa del nombrado relativo a la falta de fundamentación de aquel auto no tendrá una recepción favorable.

6º) Que, por lo tanto, se advierte que la arbitrariedad y la carencia de una motivación adecuada, aludida por la defensa de S.A.P., sólo constituyen discrepancias de parte de aquélla con los criterios vinculados con la cuestión de fondo debatida en los autos principales y con las conclusiones a las cuales se arribó por la resolución apelada, sin





Poder Judicial de la Nación

CAMARA PENAL ECONOMICO - SALA A
CPE 442/2016/3/CA1

que por aquella circunstancia se encuentre mérito suficiente para declarar la invalidez del auto de procesamiento del nombrado por aquellos motivos.

7º) Que, previo a ingresar al análisis de la cuestión de fondo, corresponde indicar que del examen de las constancias de la causa y de la normativa aplicable se advierte que, con relación al hecho de apropiación indebida investigado relativo al período mensual de enero de 2013, la acción penal podría encontrarse extinguida por prescripción respecto de S.A.P..

En efecto, el plazo para el cómputo de la extinción de la acción penal, por prescripción, emergente del hecho de apropiación indebida de tributos mencionado es el que surge de correlacionar el art. 62, inciso 2, del Código Penal y el art. 6 de la ley 24.769 que se encontraba vigente al momento de los hechos, es decir, seis (6) años.

8º) Que, en consecuencia, en atención a la fecha de comisión del hecho presunto de apropiación indebida investigado relativo al período fiscal de enero de 2013 (28/02/2013, que correspondería al vencimiento del término de 10 días hábiles administrativos de transcurridos los plazos para el ingreso del tributo retenido; confr. fs. 117 del legajo principal) y a la fecha en la cual S.A.P. fue convocado a prestar la declaración indagatoria con relación al suceso en cuestión (22/03/2019; confr. fs. 650 del mismo legajo), primer acto con aptitud interruptiva del término de extinción de la acción penal (art. 67, inc. b), del Código Penal), se advierte que, en el caso, podría haber transcurrido el plazo mencionado por el párrafo anterior para la extinción de la acción penal por prescripción con relación al nombrado.

Por lo tanto, por lo expresado y toda vez que el examen de la subsistencia de la acción penal resulta previo a cualquier otro planteo por constituir la extinción de aquélla una cuestión de orden público, que



opera de pleno derecho y que debe ser declarada de oficio, pues si se ha producido aquella extinción, se impide ingresar en el examen de la cuestión de fondo (confr. Fallos 275:241, 297:215, 301:339 y 313:1224, entre otros, y Regs. Nos. 728/13 y 742/13, de la Sala “B” de esta Cámara), por la presente corresponde revocar el auto de procesamiento dictado respecto de S.A.P. con relación al hecho de apropiación indebida investigado relativo al período fiscal de enero de 2013, y remitir las actuaciones al juzgado “a quo” a fin de que examine la vigencia de la acción penal respecto de aquel hecho con relación al nombrado.

Los señores jueces de cámara Dr. Roberto Enrique HORNOS y Dra. Carolina L. I. ROBIGLIO agregaron a lo expresado en forma conjunta:

9º) Que, con relación a los hechos restantes descriptos por el considerando 1º de la presente, previo a todo examen respecto de los mismos, corresponde tener en cuenta que por el Título IX de la ley 27.430 (sancionada el 27/12/2017 y publicada en el Boletín Oficial el 29/12/2017), se derogó la ley 24.769 y se aprobó un nuevo Régimen Penal Tributario.

10º) Que, por el art. 4 del Régimen Penal Tributario aprobado por el Título IX de la ley 27.430 se prevé: “*Apropiación indebida de tributos. Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el agente de retención o de percepción de tributos nacionales, provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que no depositare, total o parcialmente, dentro de los treinta (30) días corridos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado, superare la suma de cien mil pesos (\$ 100.000) por cada mes*”.

Por la lectura de la norma mencionada, se advierte que la conducta descripta por el art. 4 del Régimen Penal Tributario





Poder Judicial de la Nación

CAMARA PENAL ECONOMICO - SALA A
CPE 442/2016/3/CA1

establecido por el Título IX de la ley 27.430 guarda similitud con la prevista anteriormente por el art. 6 de la ley 24.769, con modificaciones en algunos de los elementos del tipo objetivo, pues se extendió el plazo a partir del cual adquiere relevancia penal la omisión del agente de retención o de percepción de ingresar el tributo nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires oportunamente retenido o percibido y, asimismo, se estableció en cien mil pesos (\$ 100.000) el monto previsto como condición objetiva para punir comportamientos de aquel tipo.

11º) Que, si se tienen en cuenta las circunstancias aludidas por el considerando anterior, como también el alcance que el juzgado “*a quo*” atribuyó provisionalmente a los hechos de apropiación indebida de que se trata relativos a los períodos fiscales de abril, agosto y diciembre de 2014, se advierte que los comportamientos mencionados en función de los cuales se dictó el auto de procesamiento de S.A.P., en principio, deberían considerarse no punibles de ser analizados desde la perspectiva del art. 4 del Régimen Penal Tributario establecido por el Título IX de la ley 27.430, toda vez que ninguno de los montos asociados a los mismos, los cuales ascenderían a las sumas de \$ 87.347, \$ 75.526 y \$ 77.979, respectivamente, habría superado la condición objetiva de punibilidad aludida por el considerando anterior.

Por lo tanto, en el caso en examen, respecto de los sucesos referidos, resultaría aplicable el art. 4 del Régimen Penal Tributario vigente en la actualidad como consecuencia del principio de retroactividad de la ley penal más benigna, por resultar una norma más beneficiosa para el imputado que la prevista por la ley vigente al momento de la comisión presunta de los hechos de los que se trata.

12º) Que, en este sentido, cabe recordar que por el art. 2 del Código Penal se dispone: “*Si la ley vigente al tiempo de cometerse el*



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

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

13º) Que, si bien las condiciones objetivas de punibilidad, por su naturaleza jurídica, no forman parte del tipo objetivo, no existen motivos por los cuales no deban ser consideradas al momento de confrontar dos tipos penales aplicables a un caso concreto a los fines de evaluar cuál de aquéllos resulta más beneficioso a la situación del imputado.

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

En este sentido, por doctrina constitucional reconocida se ha sostenido “*...el principio de la irretroactividad de la ley penal*





Poder Judicial de la Nación

CAMARA PENAL ECONOMICO - SALA A
CPE 442/2016/3/CA1

funciona en beneficio de la libertad y no para restringirla, en cuyo caso si es aceptable la aplicación retroactiva de la ley más benigna” (Gregorio BADENI, “*Instituciones de Derecho Constitucional*”, pág. 646, Ed. AD HOC, 1997).

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

14º) Que, por otra parte, lo establecido precedentemente es coincidente con el criterio que la Sala “B” de este Tribunal adoptó con relación a las modificaciones que, algunos años atrás, se introdujeron mediante la ley 26.735 al Régimen Penal Tributario instaurado por la ley 24.769 (confr. Regs. Nos. 26/12, 101/12, 254/12, 137/13, 50/13, 393/13, 406/13 y S.I.G.J. 18/14, entre muchos otros, de la Sala “B” de esta Cámara), en función de una postura interpretativa que también ha sido receptada por pronunciamientos de la Cámara Federal de Casación Penal (confr. C.F.C.P., Sala I, causa N° 16.739, “*MARCHESE, HUGO y OTRO S/ RECURSO DE QUEJA*”, Reg. N° 20.526, rta. el 11/12/12; Sala II, causa N° 15.659, “*MOSCHIONI, MARIO y OTROS S/ RECURSO DE CASACIÓN*”, Reg. N° 30/13, rta. el 15/02/13; Sala III, causa N° 15.971, “*ZINI, VICENTE ANTONIO Y OTROS S/ RECURSO DE CASACIÓN*”, Reg. N° 1376/12, rta. el 28/09/12, y Sala IV, causa N° 315/13, “*COTO GUTIERREZ, ANTONIO y OTROS S/ RECURSO DE CASACIÓN*”, Reg. N° 1622/13, rta. el 30/08/13), y que resulta acorde con lo establecido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación,



mediante la sentencia publicada en Fallos 330:4544, en una situación similar con motivo de las modificaciones introducidas por la ley 26.063 al art. 9 de la Ley Penal Tributaria.

En ese sentido, por el pronunciamiento mencionado en último término, el más Alto Tribunal expresó, por remisión a los fundamentos y conclusiones del dictamen del Procurador Fiscal que la Corte Suprema de Justicia de la Nación compartió e hizo suyos por razones de brevedad: “...la ley 26.063...ha introducido una importante modificación en la descripción típica del artículo 9 de la ley 24.769, al aumentar...el límite a partir del cual es punible la apropiación indebida de recursos de la seguridad social...En tales condiciones,... resulta aplicable al caso en forma retroactiva esta ley que ha resultado más benigna para el recurrente de acuerdo a lo normado por el artículo 2 del Código Penal, en tanto que la modificación introducida importó la desincriminación de aquellas retenciones mensuales menores a dicha cifra, entre las que se incluyen las que conformaron el marco fáctico original de la pena impuesta alapelante que, de ser mantenida, importaría vulnerar aquel principio receptado en los tratados internacionales con jerarquía constitucional...”.

15º) Que, consecuentemente, dado que las imputaciones que se dirigen en autos a S.A.P. respecto de los hechos presuntos de apropiación indebida de las sumas de dinero que M. S.A. habría retenido en concepto de Impuesto a las Ganancias durante los períodos fiscales de abril, agosto y diciembre de 2014 se relacionan con comportamientos que podrían ser considerados no punibles por aplicación del principio de la retroactividad de la ley penal más benigna, corresponde revocar el auto de procesamiento dictado respecto del nombrado con relación a los sucesos mencionados.

Esto es así, con independencia de lo que quienes suscriben el presente pudiesen opinar en torno a los agravios que se invocaron por la impugnación deducida a fs. 795/797 vta. de los autos principales con relación al auto de procesamiento dictado respecto de S.A.P. por los





Poder Judicial de la Nación

CAMARA PENAL ECONOMICO - SALA A
CPE 442/2016/3/CA1

hechos aludidos.

16°) Que, en virtud de lo expresado precedentemente, resta pronunciarse respecto del recurso de apelación interpuesto por la defensa de S.A.P. contra el auto de procesamiento dictado con relación al nombrado por los hechos presuntos de apropiación indebida investigados relativos a los períodos mensuales de febrero, noviembre y diciembre de 2013 y de enero, febrero, marzo, mayo, junio, julio, septiembre, octubre y noviembre de 2014.

17°) Que, como fue expresado por el considerando 2° de la presente, por el recurso de apelación interpuesto, la defensa de S.A.P. no cuestionó la estimación de la acreditación de la materialidad de los hechos ilícitos imputados al nombrado efectuada por la resolución recurrida, sino que se agravó, únicamente, de la participación culpable que se atribuyó al nombrado en los mismos. Por esta razón, por el presente, no resulta necesario examinar aquella primera cuestión.

18°) Que, con relación a la intervención de S.A.P. en los hechos de apropiación indebida mencionados por el considerando 16° de este voto, se advierte que, contrariamente a lo manifestado por el recurrente, los elementos de prueba incorporados actualmente a los autos principales constituyen un cuadro probatorio idóneo y suficiente para sustentar, con el alcance exigido por el art. 306 del C.P.P.N., la estimación provisoria efectuada por el juzgado “a quo” acerca de la participación culpable del nombrado en los hechos mencionados, en función de los cuales se dictó el auto de procesamiento de S.A.P..

19°) Que, en el sentido indicado por el considerando anterior, por las invocaciones efectuadas mediante el recurso de apelación interpuesto a fs. 795/797 vta. de los autos principales y por el



memorial que obra a fs. 38/41 vta. de este incidente, acerca de la ausencia supuesta de elementos de convicción necesarios para sustentar el auto de procesamiento impugnado, no se commueve la valoración probatoria efectuada por el juzgado “*a quo*”, mediante la cual, con la provisionalidad propia de esta etapa del proceso, se estableció la intervención culpable de S.A.P. en los hechos de apropiación indebida de los importes retenidos en concepto de Impuesto a las Ganancias durante los períodos mensuales de febrero, noviembre y diciembre de 2013 y de enero, febrero, marzo, mayo, junio, julio, septiembre, octubre y noviembre de 2014, a cuyo depósito M. S.A. se encontraba obligada.

20°) Que, en efecto, de las constancias obrantes en la causa, surge que, al momento de los hechos mencionados por el considerando anterior, S.A.P. ocupaba el cargo del presidente del directorio de la sociedad mencionada -el cual estaba integrado por un único miembro titular-, pues fue designado en la posición mencionada el 24/06/2011 por un período de tres (3) ejercicios, sin que surja que se haya producido un cambio de autoridades del ente ideal o que el nombrado haya sido reemplazado al finalizar aquel período (confr. fs. 14/26 de los autos principales y arts. 60 y 257 de la ley 19.550).

Por el estatuto social de M. S.A. se establece que: “*...La administración de la sociedad está a cargo de un Directorio compuesto del número de miembros que fije la asamblea entre un mínimo de uno (1) y un máximo de cinco (5)...El directorio tiene todas las facultades para administrar y disponer de los bienes...*” (confr. fs. 18/18 vta. del legajo principal).

Asimismo, de las constancias de la causa surge que, desde el mes de mayo de 2011, S.A.P. era el accionista mayoritario de M. S.A. (confr. fs. 22/23 vta. del legajo principal).

21°) Que, como se ha expresado por pronunciamientos anteriores de la Sala “B” de este Tribunal, la apropiación indebida de tributos es “*...un delito de omisión, de carácter instantáneo y que se*





Poder Judicial de la Nación

CAMARA PENAL ECONOMICO - SALA A
CPE 442/2016/3/CA1

consuma en el aspecto material u objetivo, en el momento preciso en que el acto omitido debería haberse realizado (confr., en similar sentido, con respecto al texto legal del primer párrafo del art. 8 de la ley 23.771, Fallos 320:2271)...” (confr. CPE 484/2018/4/CA1, res. del 27/12/2018, Reg. Interno N° 1129/18; y CPE 947/2017/CA2, res. del 11/04/2019, Reg. Interno N° 225/19, entre otros, de la Sala “B”, de esta Cámara) y, por lo tanto, para afirmarse la tipicidad objetiva de este delito, deben constatarse tres elementos: a) la situación generadora del deber de actuar, b) la capacidad individual de acción y c) la ausencia de la acción esperada.

22º) Que, en el caso en examen, si bien M. S.A. era quien revestía la calidad de agente de retención del Impuesto a las Ganancias y era la que se encontraba obligada a ingresar las sumas retenidas en aquel concepto con relación a los períodos mensuales de que se trata, S.A.P., como presidente del directorio de la sociedad, que había aceptado y revestía tal cargo en las condiciones aludidas por el considerando **20º** del presente, era el responsable de la administración de aquella persona jurídica y quien, por lo tanto, de acuerdo con lo establecido por el ordenamiento jurídico y el estatuto de aquella sociedad, debía velar por el cumplimiento de las obligaciones que pesaban sobre M. S.A. (confr. fs. 17/20 de los autos principales y los arts. 59 y 255 de la ley 19.550).

En efecto, como fue expresado, a la época de los sucesos aludidos por el considerando **16º** de este voto, S.A.P. ocupaba el cargo de presidente y era el único director titular de M. S.A. y, al menos hasta el momento, por las constancias obrantes en la causa no se encuentra acreditada la existencia de alguna circunstancia que pudiese eximir al nombrado de la responsabilidad penal por la no realización de la acción esperada, o que pudiese haber mantenido a S.A.P. al margen de las situaciones que podían llegar a suscitarse en torno a las obligaciones de M. S.A. como agente de retención del Impuesto a las Ganancias.



23º) Que, el descargo efectuado por S.A.P. relativo a que “...no tuvo ningún tipo de intervención en las maniobras que se le endilgan...”, a que conoció una persona en un bar, llamada “Raúl Campodónico”, el cual le “...ofreció unos pesos a cambio de...firma[r] para formar una sociedad...” y que, en atención a aquella aceptación, habría suscripto diversos documentos sin siquiera leerlos, enviado una carta documento y realizado trámites en la A.F.I.P. relativos a la sociedad mencionada, que sería M. S.A., no sólo no se encuentra corroborado por elemento probatorio alguno obrante actualmente en el expediente principal, sino que, al menos por el momento, no resulta verosímil.

Por lo demás, aun en el caso hipotético de estar a la versión brindada por S.A.P., del relato efectuado por el propio nombrado se advierte que aquél habría conocido que estaba prestando el consentimiento para figurar como la autoridad simulada de una sociedad, acción que estaría lejos de ser considerada una conducta “neutral” como alega la defensa de P., por lo que, al menos por el momento, resultaría poco creíble que el nombrado no se haya representado la posibilidad de que aquel accionar resultara funcional a la concreción de hechos ilícitos como los investigados en autos. Esto es así, máxime cuando no se han incorporado elementos de prueba que permitan considerar que S.A.P. haya sido una persona inmadura o sin experiencias mayores de vida a la época de los sucesos (contaba, en el año 2013, con 54 años de edad).

24º) Que, por otro lado, cabe recordar que “...para el dictado del auto de procesamiento se requieren elementos de prueba por los cuales, al menos, se permita corroborar la existencia de un estado de probabilidad con respecto a la comisión del delito investigado, y a la participación culpable de los indagados por aquel hecho...” (confr. Reg. N° 606/10 y CPE 2006/2011/3/CA1, res. del 26/10/17, Reg. Interno N° 727/17, entre muchos otros, de la Sala “B” de





Poder Judicial de la Nación

CAMARA PENAL ECONOMICO - SALA A
CPE 442/2016/3/CA1

esta Cámara) y que, por la necesidad eventual de producir alguna medida de prueba, y por los resultados que aquélla pudiera traer aparejada en el futuro, no se impide adoptar el temperamento que se establece por el art. 306 del ordenamiento adjetivo, pues por aquel ordenamiento se prevé el carácter provisorio, revocable y reformable del auto de procesamiento (art. 311 del C.P.P.N.), precisamente para que el juez pueda meritar aquellas circunstancias futuras en el supuesto en que se produjesen (confr. Regs. Nos. 1036/05, 132/08, 7/11, 379/11, 703/11, 762/11 y 161/12 de la Sala “B” de este Tribunal, entre muchos otros).

25º) Que, en las condiciones aludidas precedentemente, corresponde concluir que el auto de procesamiento dictado respecto de S.A.P. respecto de los hechos consistentes en la presunta apropiación indebida de las sumas retenidas por M. S.A. en concepto de Impuesto a las Ganancias durante los períodos mensuales de febrero, noviembre y diciembre de 2013 y de enero, febrero, marzo, mayo, junio, julio, septiembre, octubre y noviembre de 2014, resulta ajustado a derecho y a las constancias incorporadas hasta el momento al expediente principal, por lo que debe ser confirmado.

26º) Que, con respecto al monto del embargo dispuesto por el juzgado de la instancia previa respecto de los bienes de S.A.P., por lo manifestado por el recurrente no se demuestra la concreta improcedencia del monto fijado por la resolución apelada en procura de garantizar las eventuales y diversas obligaciones que se imponen por el art. 518 del C.P.P.N. (confr. Regs. Nos. 266/03, 932/03 y 387/04, entre otros, de la Sala “B” de esta Cámara).

En efecto, por el art. 518 del C.P.P.N. se establece expresamente que “*Al dictar el auto de procesamiento, el juez ordenará el embargo de bienes del imputado... en cantidad suficiente para garantizar la pena pecuniaria, la indemnización civil y las costas*”.



Por consiguiente, sin perjuicio de lo establecido por los considerandos **8°** y **15°** del presente, si se tiene en cuenta el importe de los tributos restantes presuntamente retenidos y no depositados por los cuales se dictó el auto de procesamiento de S.A.P., el tiempo transcurrido desde aquella retención, las costas y los gastos del proceso (art. 533 del C.P.P.N.), como así también la aplicación eventual de intereses punitorios y multas, se permite concluir que el monto del embargo dispuesto sobre los bienes del nombrado no sería desproporcionado. Por lo tanto, la impugnación aludida tampoco puede prosperar y el punto dispositivo II de la resolución a la que viene haciendo referencia, también debe ser confirmado.

27°) Que, por último, sin perjuicio de toda otra medida probatoria que el juzgado “*a quo*” estime pertinente y útil para cumplir con las finalidades del art. 193 del C.P.P.N., se advierte la conveniencia de que sean oídos por el juzgado de la instancia previa R. D. C. E. G. I. S.A. y N. S.A., quienes serían los contribuyentes a los cuales M. S.A. habría practicado las retenciones en concepto de Impuesto a las Ganancias cuya omisión de depósito se investiga en autos, a fin de que sean interrogados acerca de en qué habrían consistido las operaciones comerciales que habrían originado las retenciones en cuestión y con qué personas habrían tenido trato en representación de M. S.A. durante la realización de las mismas.

Asimismo, corresponde encomendar al juzgado de la instancia previa que sean oídos algunos de los clientes y de los proveedores de M. S.A. al momento de los hechos, a fin de que sean interrogados sobre con quiénes habrían tenido trato en representación de M. S.A. en el marco de aquellas relaciones comerciales.

Por otra parte, también se advierte la pertinencia de profundizar la investigación respecto de la persona que habría sido individualizada por S.A.P. como “*Raúl Campodónico*” al prestar la declaración indagatoria.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA PENAL ECONOMICO - SALA A
CPE 442/2016/3/CA1

**El señor juez de cámara Dr. Juan Carlos BONZÓN
agregó a lo expresado en forma conjunta:**

9º) Que, con relación a los hechos restantes descriptos por el considerando 1º de la presente, respecto de los períodos fiscales de abril, agosto y diciembre de 2014, corresponde examinar si las modificaciones del nuevo Régimen Penal Tributario, específicamente las relacionadas con la elevación de los montos a partir de los cuales comienzan a ser punibles la gran mayoría de los delitos tributarios, resultan aplicables a los hechos ocurridos con anterioridad a la sanción de la ley 27.430, por aplicación del principio de la retroactividad de la ley penal más benigna.

Se trata de una cuestión análoga sobre la cual ya he tenido oportunidad de pronunciarme en numerosos precedentes, resolviendo que ese principio no resulta aplicable en estos casos, en tanto la elevación de los montos “mínimos” modificaron las condiciones de punibilidad y no, en cambio, las de tipicidad.

A modo de ejemplo, cito el primero de esos pronunciamientos: LEGAJO DE APELACIÓN DE BIDONCENTER S.A.; BREUNIG EGEWARTH ELIS REGINA EN AUTOS: “BIDONCENTER S.A. S/INF. LEY 24.769” (CPE 131/2017/3/CA1, Orden N° 31.271, Reg. Int. N° 133/18 de esta Sala “A”, resuelta el 26 de marzo de 2018), en el cual se marcó el criterio seguido en las sucesivas apelaciones referidas a la misma cuestión, y a cuyas consideraciones me remito en honor a la brevedad.

Una nueva reflexión sobre el tema, fruto de la orfandad de un criterio rector que ponga fin a la polémica, sumado a la gran cantidad de legajos de apelación que merecen pronta resolución, me persuaden de la necesidad de adaptar mi posición.

En este reexamen me permito advertir que el más Alto Tribunal aún no se ha pronunciado sobre la aplicación retroactiva del



nuevo Régimen Penal Tributario. La ausencia de una interpretación con aptitud vinculante e innegable gravitación, sigue propiciando la expansión de opiniones jurisdiccionales con sentidos contrapuestos.

Si a esta indefinición se añade que mi voto resulta singular entre los magistrados que integran la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, resulta inexorable la persistencia de este debate que, lejos de esclarecer cuál es la norma aplicable, atrasa la solución de los casos que pretenden los apelantes.

Toda persona tiene derecho a que su proceso sea resuelto dentro de un plazo razonable. Este derecho se refiere a la obtención práctica de una respuesta jurídica a las pretensiones formuladas y a una razonable duración temporal del procedimiento necesario para resolver, todo lo cual se corresponde con un adecuado servicio de justicia.

Quien atraviesa un proceso judicial necesita pronta solución del conflicto que le aqueja, por lo que la respuesta de la justicia no puede quedar a expensas de la inmutabilidad de opiniones de quienes ostentan una función de máxima responsabilidad social.

De mantener mi voto disidente, las consecuencias procesales que podrían suscitarse no condecirían con el adecuado servicio de justicia, por cuanto el dispendio jurisdiccional y la demora en la solución de los casos resultarían en desmedro de los derechos de las partes.

Mantengo mi convicción, pero entiendo también que la opinión minoritaria no tiene mayor alcance para esclarecer la aplicación retroactiva del nuevo Régimen Penal Tributario, so riesgo de prolongar los procesos judiciales más allá del tiempo razonable en el que deben tramitar.

El ejercicio de la magistratura impacta en la vida de las personas, razón suficiente para que esa función sea ejercida en cumplimiento de los requisitos constitucionales. En efecto, el interés y el derecho a un pronunciamiento que ponga fin al litigio en un tiempo razonable está por encima del interés del juez de mantener su opinión sobre cierto tema jurídico.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA PENAL ECONOMICO - SALA A
CPE 442/2016/3/CA1

Si bien los criterios disidentes dan cuenta de la deliberación que rodea el tema y, por ende, contribuyen a legitimar la opinión de la mayoría, lo cierto es que, para el caso de la aplicación retroactiva del nuevo Régimen Penal Tributario, mantener mi opinión en estas condiciones, no tiene mayor conveniencia.

En conclusión, teniendo en cuenta que mi voto es minoritario en la Cámara de Apelaciones del fuero y que el Máximo Tribunal Nacional aún no se ha pronunciado al respecto, corresponde adoptar una opinión plural que propicie, de acá para adelante, resoluciones en tiempo razonable hasta tanto la cuestión sea finalmente dirimida. En estas condiciones, invocando razones de celeridad y economía procesal, voto en forma concurrente con mis colegas preopinantes con relación a aquella cuestión, por lo cual adhiero a sus conclusiones en cuanto revocan el auto de procesamiento dictado con relación a S.A.P. respecto de los períodos mensuales de abril, agosto y diciembre de 2014.

10º) Que, por otro lado, en cuanto al auto de procesamiento de S.A.P. con relación a los hechos de apropiación indebida del Impuesto a las Ganancias retenido por M. S.A. por los períodos mensuales restantes (febrero, noviembre y diciembre de 2013 y enero, febrero, marzo, mayo, junio, julio, septiembre, octubre y noviembre de 2014), por consideraciones análogas a las expresadas por los considerandos **17º a 27º** del voto que antecede, arribo a las mismas conclusiones que mis colegas, por lo que adhiero en un todo a cuanto postulan.

Por ello, **SE RESUELVE:**

I. CONFIRMAR PARCIALMENTE el punto I de la resolución apelada en cuanto por aquél se dictó el auto de



procesamiento de S.A.P. con relación a los hechos consistentes en la omisión presunta de depositar las sumas de dinero que M. S.A. habría retenido en concepto de Impuesto a las Ganancias durante los períodos mensuales de febrero, noviembre y diciembre de 2013 y de enero, febrero, marzo, mayo, junio, julio, septiembre, octubre y noviembre de 2014.

II. REVOCAR PARCIALMENTE el punto I de la resolución apelada en cuanto por aquél se dictó el auto de procesamiento de S.A.P. en orden a los hechos relativos a la omisión presunta de depositar las sumas de dinero que M. S.A. habría retenido en concepto de Impuesto a las Ganancias durante los períodos mensuales de enero de 2013 y de abril, agosto y diciembre de 2014.

III. CONFIRMAR el punto resolutivo II de la resolución apelada por el cual se dispuso trabar un embargo sobre los bienes de S.A.P..

IV. ENCOMENDAR al juzgado “*a quo*” en los términos que surgen del considerando 27º del voto conjunto de los señores jueces de cámara Dr. Roberto Enrique HORNOS y Dra. Carolina L. I. ROBIGLIO.

V. CON COSTAS a la defensa de S.A.P. en función de lo resuelto por los puntos I y III de la presente (arts. 530, 531 y ccs. del C.P.P.N.).

Regístrate, notifíquese, oportunamente comuníquese de conformidad con lo dispuesto por la resolución N° 96/2013 de superintendencia de esta Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico y devuélvase junto con los autos principales.

JUAN CARLOS BONZON
JUEZ DE CAMARA

ROBERTO ENRIQUE HORNOS
JUEZ DE CAMARA

CAROLINA L.I. ROBIGLIO
JUEZ DE CAMARA





Poder Judicial de la Nación

CAMARA PENAL ECONOMICO - SALA A
CPE 442/2016/3/CA1

ANTE MI

FERNANDO STOKFISZ
SECRETARIO DE CAMARA

