

Bahía Blanca, **26** de marzo de 2024.

**VISTO:** Este expediente N° **FBB 3021/2022/1/CA1**, caratulado: **“Legajo de apelación... en autos: ‘TRANSPORTADORA “DON GUILLERMO” y otro s/Evasión Simple Tributaria”**, venido del Juzgado Federal de Santa Rosa, La Pampa, para resolver el recurso de apelación interpuesto por la defensa del imputado a fs. 26/29 contra el auto de procesamiento de fs. 22/25 (foliatura según constancia del SGJ LEX 100).

El señor Juez de Cámara, Leandro Sergio Picado, dijo:

**1ro.)** El 31/7/2023 el Juez de grado, en lo que aquí interesa, decretó el procesamiento sin prisión preventiva (arts. 306 y 310 del CPPN) de Guillermo Darío Gastearena, por considerarlo, *prima facie*, autor (art. 45 del CP) del delito de evasión tributaria simple (art. 1 de la ley 27430), por el Impuesto a las Ganancias de sociedades, ejercicio fiscal 2018.

Asimismo, mandó a trabar embargo sobre bienes o dinero del imputado hasta cubrir la suma de pesos dos millones (\$ 2.000.000).

**2do.)** Contra dicha resolución, interpuso recurso de apelación el Defensor Público Oficial ante el Juzgado Federal de Primera Instancia de Santa Rosa, Pcia. de La Pampa, a cargo de la asistencia técnica del imputado (fs. 26/29).

Se agravió por cuanto, a su criterio, no se encuentran reunidos los requisitos esenciales del tipo penal que pretende aplicarse a su asistido (art. 1 de la ley 27430), en tanto no se verifican acciones u omisiones engañosas o maliciosas de ocultamiento que posibiliten la evasión del pago de tributos al fisco nacional.

Sostuvo que se responsabiliza al imputado, en su carácter de gerente de “Transportadora Don Guillermo SRL”, por la supuesta evasión del impuesto a las ganancias correspondiente al período 2018 por el valor de \$1.864.776,82, sosteniendo el magistrado

USO OFICIAL



de grado que el ardid se encuentra acreditado por la inexistencia de una determinación voluntaria del impuesto, sin perjuicio de reconocer que, una vez iniciada la fiscalización y a través de una rectificación, Gastearena se presentó reconociendo el monto del tributo adeudado.

Explicó que, dicha rectificación voluntaria de la declaración jurada que se presenta sin discrepancias u observaciones técnicas del fisco sobre criterios de imputación de bienes, ingresos o gastos, debe ser entendida como una conducta propia de quien cumple, colabora y brinda información verídica de las obligaciones impositivas que nacen del hecho imponible.

Sobre la base de lo expuesto, concluyó que, si bien puede entenderse que el juzgador tenga acreditado que el monto adeudado en concepto de Impuesto a las Ganancias por el período 2018 no ingresó a las arcas del Estado, en modo alguno tiene por probado que ello sea consecuencia de una efectiva maniobra ardidosa o engañosa de su asistido que impidiera o dificultara el debido control del ente recaudador.

**3ro.)** Ya en esta instancia, se fijó la audiencia prevista por el art. 454 del CPPN (Acs. CFABB 72/08, 9/14 y 8/16; y Ac. CSJN 4/2020: 3° y 11°) para el 23/8/2023, optando las partes por la presentación escrita digital de los memoriales.

En la oportunidad, en tanto el representante del Ministerio Público propició el rechazo del recurso (fs. 36/37), la defensa del imputado hizo lo propio, agraviándose según lo antes expuesto (fs. 33/35).

**4to.)** Resulta oportuno destacar que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas y cada una de las argumentaciones que pongan a consideración del Tribunal, sino tan sólo en aquellas que sean conducentes para decidir el caso y que basten para dar sustento a un pronunciamiento válido (*Fallos*: 258:308; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970; entre otros).



USO OFICIAL

**5to.)** La presente se inició a raíz de la denuncia efectuada por la AFIP-DGI contra el contribuyente “Transportadora Don Guillermo S.R.L.”, que, según el denunciante, habría evadido al Fisco Nacional el pago de \$1.864.776,82 en concepto de Impuesto a las Ganancias correspondiente al ejercicio fiscal 2018 (cf. fs. 1/11 y documentación obrante en los expedientes administrativos).

Tales montos surgieron de la inspección elaborada por el área fiscalizadora del organismo recaudador, que se vio motivada en la falta de presentación, por parte del contribuyente, de las declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado desde el mes de Mayo del 2018, y las Declaraciones Juradas de Ganancias Sociedades correspondientes a los períodos 2016 y 2017, como así también, en la detección de la existencia de facturas electrónicas emitidas y no declaradas, y comprobantes de compras apócrifos correspondientes a Carlos Humberto Molina (CUIT: 20-12356862-2) y Osvaldo Sergio Peralta (CUIT:20-16408718-3).

Así, a fin de dar cumplimiento a la O.I. N° 1768683, representantes del ente recaudador concurrieron al domicilio fiscal del contribuyente a efectos de notificarle el Formulario 8000/I N° 0330002019023175207 –de inicio de inspección– y el requerimiento F. 8600/I N° 0330002019023480104, F. 8400/L N° 0330002019023480402 de segunda visita y F. 8400/L N° 0330002019023480302 –de primera visita–, solicitándole la documentación y/o registros necesarios para verificar el cumplimiento de las obligaciones impositivas de la firma.

En aquella oportunidad, el contribuyente aportó los libros de IVA Ventas y Compras, no presentó copia del Balance Fiscal Integral de los ejercicios 2016 y 2017 y, posteriormente, se le solicitó la ampliación del Impuesto a las Ganancias Sociedades por el ejercicio fiscal 2018.

De la compulsa de la declaración jurada de Ganancias presentada por el contribuyente el 30/10/2019, el ente



recaudador estableció que incluía conceptos e importes que no tenían relación alguna con el trabajo llevado adelante por la inspección, por lo que se cursó comunicación telefónica con el estudio contable, desde donde alegaron haber cometido un error al volcar los datos en dicho documento.

El día siguiente -31/10/2023-, la contribuyente presentó la declaración jurada rectificativa con los valores correctos que reflejaban la tarea de auditoría realizada y la información brindada oportunamente, en la que se determinó un resultado neto final de \$5.336.274,85 y un Impuesto Determinado de \$1.867.696,20, el que, tras deducir retenciones por un valor de \$2.919,38, arrojó un saldo a favor de la AFIP de **\$1.864.776,82**.

En base a ello, el organismo recaudador formuló la denuncia pertinente, que dio origen a las presentes actuaciones (fs. 1/11), en la que consignó:

**a.-** que se encuentra configurada la condición objetiva de punibilidad establecida por el art. 1° del Título I -Delitos Tributarios- del Artículo 279 del Título IX Régimen Penal Tributario de la Ley N° 27430, toda vez que el monto que habría evadido el contribuyente en la Declaración Jurada del impuesto a las ganancias correspondiente al ejercicio fiscal 2018, es de \$1.864.776,82, por lo que excede la suma de \$1.500.000,00 por el tributo y por cada ejercicio anual;

**b.-** que pudo comprobar acabadamente la intención del contribuyente denunciado de evadir el pago del tributo en su justa medida mediante la omisión de registrar facturas confeccionadas a terceros e incorporar facturas de compras apócrifas que, al ser observadas por la fiscalización, fue rectificada la DDJJ del Impuesto a las Ganancias por el ejercicio fiscal 2018.

**c.-** que se encuentra acreditado, a través de las tareas de fiscalización realizadas, que el contribuyente realizó



USO OFICIAL

operaciones con proveedores que se encuentran en base e-APOC o en proceso de ser incorporados a aquella.

Sobre la base de lo expuesto, concluyó el organismo denunciante que la conducta descripta sólo obedeció a la intención del contribuyente de no tributar, tempestivamente y en su justa medida, el Impuesto a las Ganancias en el año 2018, motivo por el cual estimó que debe ser encuadrada en el art. 1 del Título I –Delitos Tributarios– del Artículo 279 del Título IX Régimen Penal Tributario de la Ley 27430, como así también, en la agravante prevista por el art. 2 inc. d de dicha norma.

Finalmente, indicó que, en virtud de la fecha de comisión del delito denunciado, correspondería, *prima facie*, atribuir la responsabilidad penal de los hechos a los responsables de Transportadora Don Guillermo SRL, identificándolos como Guillermo Darío Gastearena (Gerente Titular) y Rocío Belén Gastearena (Socia).

**6to.)** En base a los elementos de convicción recolectados, el magistrado de grado, el 14/6/2023, le recibió declaración indagatoria al imputado, atribuyéndole “*En su carácter de Gerente de “Transportadora Don Guillermo S.R.L.”, CUIT 30-7151919-9, haber evadido el pago de la suma de \$ 1.864.776,82 en concepto de impuesto a las ganancias por el ejercicio fiscal 2018*” (f. 21), habiendo optado el encartado por guardar silencio.

Posteriormente, el 31/7/2023, dictó su procesamiento sin prisión preventiva por considerarlo, *prima facie*, autor (art. 45 del CP) del delito de evasión tributaria simple (art. 1 de la ley 27430), por el Impuesto a las Ganancias de sociedades, ejercicio fiscal 2018.

**7mo.)** Entrando a resolver la cuestión principal traída a conocimiento de esta Alzada, puede sostenerse que, a partir de los hechos descriptos, sustentados por las pruebas de cargo incorporadas al proceso, se encuentra configurado, con el grado de provisoriedad propio de esta etapa, el cuadro indiciario convergente



que, a este tiempo, permite tener por acreditado el hecho imputado a Guillermo Darío Gastarena –en su calidad de Socio Gerente de la firma Transportadora Don Guillermo SRL– que, con relación al mentado tributo, encuadra en el delito de evasión tributaria simple, receptado en el art. 1 del Régimen Penal Tributario de la ley 27430, que establece que será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años *“el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de un millón quinientos mil pesos (\$ 1.500.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año”*.

a) Para nuestro sistema tributario, la **determinación de la deuda** por parte del contribuyente se materializa mediante la presentación de la declaración jurada (art. 11 de la ley 16983), y consiste en la *“manifestación que realiza el eventual responsable del pago del impuesto por el que reconoce (o no) la existencia de una obligación tributaria, en su caso, asume el carácter de deudor y liquida el gravamen, pone en conocimiento del organismo recaudador su situación fiscal y, si reconoce la existencia de la obligación tributaria, se obliga voluntariamente a pagar el impuesto declarado”*<sup>1</sup>.

La administración puede –y debe– verificar la declaración jurada con el objeto de establecer su correspondencia con la realidad, pues en el supuesto de que aquélla no la refleje, se debe proceder a la determinación de oficio (cf. arts. 13 y 35 de la ley 11683).

Así, la presentación de la declaración jurada hace responsable al declarante del tributo que resulte de aquella y, en

---

<sup>1</sup> cfr. Damarco, Jorge H., en obra colectiva Derecho Tributario, LL, Bs. As. 2015, capítulo VI, “Declaraciones Juradas”, pág. 175, citado en Bertazza, Humberto J., *Ley 11.683 de procedimiento Tributario Comentada*, Ed. LL, Bs. As. 2019, pág. 92.



USO OFICIAL

consecuencia, del cumplimiento de la obligación declarada como monto del tributo, sin perjuicio de lo que en definitiva resulte, e inclusive, de las consecuencias penales que puedan emerger de su presentación voluntaria<sup>2</sup>.

Su falta de presentación, por otro lado, constituye en muchos casos el medio omisivo más eficiente de la evasión que, acompañada de la posterior falta de pago, es, en principio, una conducta que puede encuadrar en el tipo penal como silencio engañoso.

Por lo que el accionar descripto, al detallar los hechos que dieron lugar a la denuncia de la AFIP-DGI, revela una ocultación de la realidad comercial y de la obligación tributaria, lo que constituye, en principio, una ocultación configurativa del ardid idóneo que exige el tipo para inducir a error al organismo recaudador.

**b)** Del Cuerpo de Verificación del Impuesto a las Ganancias (incorporado en la solapa de documentos digitales) también surge que, una vez iniciada la inspección por parte del ente recaudador y presentada la declaración jurada original, se detectaron conceptos e importes que no se correspondían con lo constatado por los funcionarios actuantes, inconsistencias que, a instancias del organismo recaudador, fueron reconocidas por el contribuyente al presentar la correspondiente declaración jurada rectificativa, quedando determinado el monto de la obligación tributaria por el valor reflejado durante la labor de auditoría, esto es, **\$1.864.776,82** (f. 24 del cuerpo de verificación citado), lo que configuró, en definitiva, el total efectivamente evadido, **superando la condición objetiva de punibilidad** establecida en el art. 1 del Régimen Penal Tributario (ley 27430).

**c)** La figura penal bajo análisis no requiere que el ardid desplegado por el sujeto activo sea exitoso, en el sentido de que no pueda ser detectado por el Fisco. Es decir, no se exige que éste se

<sup>2</sup> Cfr. Bertazza, op.cit., pág. 98.



encuentre revestido de una idoneidad tal para que efectivamente se haya producido un error en el organismo recaudador, sino que “*debe entenderse al ardid o al engaño como una cualidad de la acción; esto es, en cuanto resulta una acción ardidosa o engañosa, toda vez que resultó [la] exteriorización de una falsedad, sin importar que se trate de una astuta compleja realización o de una sencilla mentida de fácil revelación*”<sup>3</sup>. Lo contrario desvirtuaría el procedimiento de fiscalización.

Desde esta perspectiva, el accionar reprochado constituye, en principio, una ocultación configurativa del ardid idóneo de la entidad que exige el tipo para inducir a error al organismo recaudador, ya que revela una ocultación de la realidad comercial y de la obligación tributaria.

**d)** En esta inteligencia puede advertirse, como quedó dicho, la **irrelevancia de la declaración jurada rectificativa** presentada por el contribuyente reconociendo las irregularidades constatadas por la fiscalización, a los fines de restar tipicidad a la conducta, ya que, además de tratarse de un hecho posterior a la consumación del delito, su accionar le permitió obtener un beneficio patrimonial ilícito en perjuicio de las arcas del Estado.

**e)** Es así que, por un lado, quedó establecido que la conducta realizada por el encartado fue adecuada para la creación de un riesgo jurídicamente desaprobado (respecto del bien jurídico tutelado, actividad financiera del estado<sup>4</sup>); y, por el otro, que la sucesión de hechos descriptos, se presentan como indicios que no permiten descartar, *prima facie*, la intención configurativa del dolo, la que, claro está, podrá ser analizada y demostrada con mayor profundidad en la etapa del juicio pleno.

---

<sup>3</sup> Cfr. BaigúnZaffaroni, Código Penal y normas complementarias. Análisis doctrinal y jurisprudencial, Tomo 13, 1era. Ed. Buenos Aires, Hammurabi, 2013, pp. 604, 605 y sus citas.

<sup>4</sup> Cfr. Villegas, Héctor, *Régimen penal tributario argentino*, 3era. Edición, Buenos Aires, La Ley, 2007, p. 247 y sus citas.





USO OFICIAL

Siguiendo esa línea, corresponde diferenciar el grado de convicción que debe formarse en el juzgador a los fines del dictado de una sentencia condenatoria y la necesaria por parte de la administración para presentar una denuncia en sede criminal.

No cabe duda de que la certeza apodíctica es un presupuesto insalvable para justificar la primera<sup>5</sup>, pero este extremo no es requerido al momento de formular la denuncia, ya que aquí basta con poseer indicios serios, graves, precisos y concordantes que admitan conjeturar la posible comisión de un delito, lo que puede perfectamente provenir de la determinación de la deuda realizada sobre base presunta.

Así, una denuncia que cumpla con los extremos del art. 176 del CPPN dará inicio a lo que se instituye como la finalidad de la “instrucción” dentro de cualquier proceso penal, la que radica en comprobar si existe el hecho delictivo mediante la concreción de todas las diligencias conducentes al descubrimiento de la verdad, e incluso, hasta el debate, es perfectamente viable que se ordenen todos los actos que se consideren significativos a tal efecto.

Siguiendo esta línea, la jurisprudencia se ha expedido en el sentido de que, si bien no podría condenarse por el delito previsto en la ley penal tributaria solo a través de presunciones, la existencia de éstas resulta, en principio, suficiente a los efectos del sumario criminal tendiente a comprobar los extremos referenciados mediante las diligencias conducentes al descubrimiento de la verdad (art. 193, inc. 1, CPPN), en tanto los propios términos contenidos en la norma del art. 18 de la ley 11683 claramente señalan que dicha presunción general posee tal carácter salvo prueba en contrario (“AFIP-DGI s/ denuncia c. Pablo Enzo Agüero s/ ley 24.769 - Incidente de apelación” CFed. Posadas, 4/11/2009; “R. Beraja”, 16/6/2005 y “G. Iribarren”, 22/6/2005, ambos de la CNCP, Sala I, entre otros).

<sup>5</sup> Fallos: 312:447, 312:447 y 323:2172.



A lo que debe agregarse que de las constancias de autos surge que la acusación no se sustenta pura y exclusivamente en presunciones, sino que cuenta con otro medio de convicción, la presentación de la declaración jurada rectificativa por parte del contribuyente receptando las consideraciones efectuadas por la administración, lo que debe ser ponderado como un medio más de prueba sobre la presunta comisión de un delito.

**8vo.)** Teniendo en cuenta que la etapa por la que atraviesa el proceso, a la luz de lo previsto por el art. 306 del CPPN, no requiere una certidumbre axiomática sobre la existencia del hecho delictuoso, ni sobre la efectiva culpabilidad del procesado, sino sólo la corroboración de elementos de convicción suficientes que permitan sustentar la imputación penal sobre la base de una cognición sumaria, concluyo que corresponde confirmar el auto apelado en cuanto procesó a Guillermo Darío Gastearena por el delito de evasión tributaria simple.

Por lo expuesto, **propongo al acuerdo:** Rechazar el recurso de apelación deducido a fs. 26/29 y, en consecuencia, confirmar el auto de procesamiento de fs. 22/25.

El señor Juez de Cámara, Roberto Daniel Amabile, dijo:

Por compartir sustancialmente en el caso los fundamentos y solución que propicia mi colega preopinante, adhiero a su voto.

Por ello, **SE RESUELVE:** Rechazar el recurso de apelación deducido a fs. 26/29 y, en consecuencia, confirmar el auto de procesamiento de fs. 22/25.

Regístrese, notifíquese, publíquese (Acs. CSJN N<sup>ros.</sup> 15/13 y 24/13) y devuélvase. No suscribe el señor Juez de Cámara Pablo Esteban Larriera (art. 3°, ley 23.482).



*Poder Judicial de la Nación*

Expte. N° FBB 3021/2022/1/CA1 – Sala II – Sec. 1

**Leandro Sergio Picado**

**Roberto Daniel Amabile**

Ante mí:

**Nicolás Alfredo Yulita**  
Secretario de Cámara

cl

USO OFICIAL

---

Fecha de firma: 26/03/2024

Firmado por: LEANDRO SERGIO PICADO, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: ROBERTO DANIEL AMABILE, JUEZ DE CÁMARA

Firmado por: NICOLAS ALFREDO YULITA, SECRETARIO DE CAMARA



#38129230#405519927#20240326090242966