

///nos Aires,        de septiembre de 2023.

**VISTOS:**

El recurso de apelación interpuesto por la defensa de J. O. M. , de R. A. C. y de B. S.A. contra la resolución por la cual el juzgado “*a quo*” dictó el auto de procesamiento de los nombrados por considerarlos autores del delito de evasión del Impuesto al Valor Agregado correspondiente al ejercicio fiscal 2016 (\$3.095.576,27) a cuyo pago habría estado obligada la contribuyente mencionada, y mandó a trabar embargo sobre los bienes de aquéllos hasta cubrir la suma de doce millones de pesos (\$12.000.000) a cada uno de los nombrados.

El memorial por el cual la defensa de J. O. M. , de R. A. C. y de B. S.A. informó en los términos previstos por el art. 454 del C.P.P.N.

**Y CONSIDERANDO:**

1º) Que, por la resolución recurrida, el señor juez a cargo del juzgado “*a quo*” dictó el auto de procesamiento de J. O. M. , de R. A. C. y de B. S.A. por la evasión presunta del pago del Impuesto al Valor Agregado al cual B. S.A. habría estado obligada por el período fiscal 2016, por un monto de \$3.095.576,27, correspondiente a los meses de febrero de 2016 (\$ 322.685,55), marzo de 2016 (\$366.712,77), abril de 2016 (\$331.592,04), julio de 2016 (\$305.482,22), agosto de 2016 (\$396.527,27), septiembre de 2016 (\$618.543,93), octubre de 2016 (\$387.529,58) y noviembre de 2016 (\$366.529,91).

2º) Que, por el recurso de apelación, la defensa de J. O. M. , de R. A. C. y de B. S.A. se agravió por considerar que M. sólo ejerció el cargo de presidente de la sociedad hasta el 19/02/2016 y que el vencimiento para la presentación de la declaración jurada del Impuesto al Valor Agregado correspondiente a ese período era en marzo del mismo año, momento en el cual el nombrado ya no era presidente de la sociedad, y que por ese motivo debería disponerse un auto de sobreseimiento respecto de este último.



Además aquella defensa manifestó por el recurso de apelación: *“...El segundo agravio se produce en razón que no existe una correlación entre los hechos detallados en la resolución y lo resuelto en definitiva. Es claro que la resolución que ordena el procesamiento de mis pupilos, no guarda una relación causal de los hechos narrados en la totalidad de la resolución...”*.

Por otro lado, en cuanto a la participación de C. y a la responsabilidad de B. S.A. en los hechos investigados, aquella defensa manifestó que en la causa no se hizo un peritaje contable y que la determinación de los montos presuntamente evadidos, sólo surgiría de lo informado por la A.F.I.P.

Asimismo, aquella defensa se agravio por considerar que el monto del embargo sería elevado, que *“...el argumento de cuadruplicar el monto presuntamente evadido...no tiene un rigor científico. Esta defensa no entiende cuál fue el parámetro tomado para fijar esta suma, pero entiende que resulta a todas luces improcedente...”*.

3º) Que, de los agravios invocados por la parte recurrente, corresponde tratar en primer lugar el relacionado con *“...que no existe una correlación entre los hechos detallados en la resolución y lo resuelto en definitiva...”*, lo cual se advierte que implicaría un intento de la defensa de considerar que la resolución sería nula o arbitraria por defectos en la fundamentación de la misma, lo cual tornaría innecesario examinar los relacionados con el fondo de la decisión de mérito impugnada.

4º) Que, para que la nulidad de una resolución se produzca por causa de vicios en la fundamentación, aquella debe contener omisiones sustanciales de motivación, o resultar autocontradictoria, 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. Estos defectos no se advierten en la resolución recurrida, 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; como regla general, las nulidades procesales son de interpretación restrictiva, por lo que sólo proceden cuando se acredite que la violación de las formas del proceso ha derivado en



un perjuicio concreto para la parte que las invoca (confr. Regs. Nos. 420/97, 564/97, 509/99, 671/00, 682/00, 152/02, 197/04 y CPE 951/2018/2/CA1, res. del 13/10/21, Reg. Interno N° 647/21, entre muchos otros, de esta Sala “B”).

5º) 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 el dictado de un auto de procesamiento (confr. Reg. N° 379/11, 63/12, 712/13 y CPE 613/2016/5/CA2, res. del 06/08/21, Reg. Interno N° 492/21, entre muchos otros, de esta Sala “B”).

En este caso, por el pronunciamiento cuestionado se consignaron los datos de los imputados, se enunciaron los comportamientos atribuidos a los nombrados, se reseñaron las manifestaciones efectuadas por los escritos a los que cada uno de aquéllos se remitió en la oportunidad aludida, se expresaron los motivos por los cuales se decidió adoptar el temperamento previsto por el art. 306 del mismo cuerpo legal y se indicó la calificación legal “*prima facie*” atribuible a los comportamientos presuntos de los tres imputados, con cita de las disposiciones legales que en cada caso se consideraron aplicables.

6º) Que, por lo tanto, habida cuenta de que en el caso examinado se han observado las previsiones del art. 308 del C.P.P.N. y que, por otro lado, “...las discrepancias eventuales de las partes con las valoraciones probatorias y/o los razonamientos jurídicos que sustentan un auto de procesamiento no podrían, por si mismas, habilitar una declaración de invalidez, sino, eventualmente, como sucedió en este caso, dar lugar al ejercicio de una actividad recursiva tendiente a lograr una revisión de aquella decisión...” (confr. CPE 299/2021/1/CA1, res. del 19/05/22, Reg. Interno N° 212/22; y CPE 121/2021/6/CA3, Res. del 04/05/23, Reg. Interno N° 177/23, entre otros, de esta Sala “B”), el agravio de la defensa de J. O. M. , de R. A. C. y de B. S.A. de que se trata, no puede tener una recepción favorable.

7º) Que, con relación a la cuestión de fondo, por el examen de las constancias incorporadas al legajo principal al que corresponde el presente incidente y a las actuaciones administrativas reservadas, se advierte que, contrariamente a lo establecido por el juzgado de la instancia anterior, a criterio de este Tribunal, los elementos de prueba incorporados, que fueron mencionados y valorados por el señor juez a cargo del juzgado “*a quo*” por la resolución recurrida, no logran conformar al menos en el actual estado y por el momento, un cuadro probatorio idóneo y suficiente para sustentar, con el



alcance exigido por el art. 306 del C.P.P.N., la estimación provisoria que se efectuó por la resolución apelada, como se verá.

8º) Que, en efecto, la situación que se verifica respecto de los hechos presuntos de evasión tributaria del Impuesto al Valor Agregado correspondiente a los ejercicios fiscales de febrero, marzo, abril, julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2016 que integran el ejercicio anual 2016 a cuyo pago se habría encontrado obligada B. S.A., al menos en el estado actual de la investigación con el marco probatorio reunido hasta el momento, sólo se encuentra acreditada la omisión de presentación de declaraciones juradas correspondientes, en el término legal establecido.

9º) Con respecto a los ejercicios fiscales de que se trata no se han incorporado a la causa, al menos hasta el momento, elementos de juicio que permitan tener por suficientemente acreditado un accionar tendiente a simular una capacidad contributiva de B. S.A. diferente de la real en aquellos períodos. No se han acreditado actos y omisiones en procura de lograr ocultamientos o simulaciones ardidosas tendientes a reducir espuriamente la base imponible del Impuesto al Valor Agregado, o si se trata de una mera omisión de presentación de declaración jurada, alcanzada por la figura infraccional administrativa respectiva.

En efecto, se observa que de la determinación de oficio efectuada por AFIP surge que de fs. 210/221 del cuerpo IVA N° 2 correspondiente a la OI 1.607.769 de la A.F.I.P. que obra digitalizado en el sistema de gestión judicial Lex 100, en la solapa “documentos digitales” de la causa principal a la cual corresponde este incidente, surge que “...la contribuyente no presentó las declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado por los períodos fiscales 02/2016 a 04/2016 y 07/2016 a 01/2017 sujetas a verificación. Que se dejó plasmado que durante el transcurso de las labores de fiscalización, la inspección actuante procedió a requerir a la encartada diversa documentación con el fin de establecer su situación fiscal, la que no fue aportada por ésta, habiéndose cursado requerimiento mediante F 8600/I de fecha 17/07/2017...Que al vencimiento del requerimiento cursado no fue cumplimentado...Que posteriormente se cursó nuevo requerimiento de fecha 16/04/2018 al domicilio fiscal el cual fue notificado en la misma fecha, y se le requirió además de lo ya solicitado que aportara original y copia de los extractos bancarios...El mismo tampoco fue cumplimentado...”, que : “...ante la falta total de cumplimiento de los requerimientos cursados y teniendo presente que la rubrada no había presentado las declaraciones juradas bajo análisis ni aportado documentación alguna relativa a su actividad comercial,



*se procedió a analizar la información obrante en las bases informáticas del Fisco a los fines de determinar la materia imponible correspondiente a los períodos en cuestión...”, que: “...en relación a la determinación del débito fiscal se computó aquel que surgía de la consulta al sistema e-Fisco – Facturas electrónicas de ventas, informadas por el contribuyente, tanto facturas tipo “A” como notas de débito emitidas...” , que: “...con relación al cómputo de crédito fiscal que se efectuó por la correspondiente determinación, se circularizó a diversos proveedores que surgían de la información de las facturas electrónicas de compras que se encontraban cargadas en los sistemas informáticos del Organismo por los períodos fiscales 02/2016 a 04/2016 y 07/2016 a 01/2017...” y que: “...a excepción de los proveedores...los restantes proveedores confirmaron haber operado con la responsable habiendo aportado el detalle requerido siendo coincidente con los comprobantes existentes en las bases informáticas de donde surgía la información...”.*

Por otro lado, con respecto a los proveedores de los que no se obtuvieron datos relacionados con la confirmación de que hubieran operado con B. S.A., el organismo administrativo no expresó que se tratara de proveedores inexistentes o de facturación apócrifa, sino que se trató de casos indicados como “sobre devuelto” o “cerrado/ausente se dejó aviso de visita”, lo cual habría de ser eventualmente objeto de la profundización de la investigación.

**10º)** Que, por el tipo penal previsto por el art. 1 de la ley penal tributaria 24.769 (según ley 26.735) al igual que se estableció en el art. 1 del Régimen Penal Tributario posterior, establecido por la ley 27.430, con los que se calificaron provisoriamente los hechos examinados por la resolución recurrida, se dispone que será penado “...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...”, de donde la existencia de un ardid o engaño es un elemento típico ineludible para formular la imputación por aquel delito.

Con relación al engaño y al ardid, se ha señalado que “...la omisión o acción ardidosa son en realidad modos de evasión que buscan engañar en punto a la realidad del hecho imponible. Este engaño es relevante de cara a los deberes o incumbencias de información y veracidad que recaen en los ciudadanos frente al fisco... no hay pues error, sino desinformación, y a este último respecto cobra virtualidad el engaño, ya que, el deber es comunicar la realidad o verdad... El disvalor de acto debe ser entonces ~~relacionado con el desconocimiento de la administración.~~ Sólo serán



*relevantes los supuestos donde el órgano recaudador queda en la ignorancia en virtud de ese comportamiento desaprobado...*” (confr. YACOBUCCI, Guillermo J., “La conducta típica en la evasión tributaria (un problema de interpretación normativa)”. Derecho Penal Tributario, t. 1, Marcial Pons, 2008, págs. 124 y 125).

11º) Que, cabe recordar que “... lo que se pena en el caso de la evasión tributaria es la conducta de evadir el pago de los tributos mediante conductas fraudulentas u omisivas por lo cual, para ser punible esta figura debe estar acompañada de fraude...” (CNCasación Penal, Sala I, Causa 9388, 24/7/2008, ‘Gerold, Walter A. s/ rec. de casación)...’, (confr. DE LLANO, Hernán y RAMAYON, Nicolás, ‘Delitos económicos en la jurisprudencia’, Abeledo Perrot, 2010, pág. 60).”.

12º) Que, por consiguiente, en ese contexto y en tanto no se ha verificado hasta el momento la concurrencia de alguna conducta ardidosa, la mera omisión de presentar la declaración jurada correspondiente a la fecha de vencimiento general carece de la relevancia típica que se le asigna por el auto apelado en cuanto dispuso el auto de procesamiento de J. O. M. , de R. A. C. y de B. S.A. en orden al hecho presunto de evasión del Impuesto al Valor Agregado correspondiente a los ejercicios fiscales de febrero, marzo, abril, julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2016.

13º) Que, lo expresado por todos los considerandos que anteceden impide estimar alcanzado, al menos por el momento, con el grado de probabilidad exigido por el art. 306 del C.P.P.N., un cuadro probatorio idóneo y suficiente para sustentar la estimación efectuada por la resolución recurrida respecto de la materialidad del hecho de evasión tributaria atribuido a J. O. M. , a R. A. C. y a B. S.A.

En consecuencia, corresponde concluir que la resolución dictada por el tribunal de la instancia anterior no encuentra sustento suficiente en las constancias que se encuentran incorporadas actualmente a la causa y que, por estos motivos, el auto de procesamiento de J. O. M. , de R. A. C. y de B. S.A. debe ser revocado.

14º) Que, por la forma en que se resolverá, deviene innecesario ingresar al análisis de los agravios que la defensa de J. O. M. , de R. A. C. y de



B. S.A. invocó contra la decisión del juzgado “*a quo*” de trabar un embargo sobre los bienes de aquéllos hasta cubrir la suma de doce millones de pesos (\$12.000.000) cada uno de los nombrados.

En efecto, al haber el juzgado de la instancia anterior dispuesto trabar el embargo como consecuencia del dictado del auto de procesamiento de los nombrados, la forma en la cual se resolverá por la presente con relación a aquellos autos de mérito implicará dejar sin efecto también la decisión concerniente a la medida cautelar aludida, por desaparecer el presupuesto procesal en el cual se sustentó el dictado de aquélla.

Por ello, **SE RESUELVE:**

**I. REVOCAR** la resolución recurrida en todo cuanto fue materia de recurso.

**II. SIN COSTAS** (arts. 530, 531 y ccs. del C.P.P.N.).

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

El señor juez de cámara Dr. Roberto Enrique HORNOS no firma por encontrarse en uso de licencia (art. 109 del Reglamento para la Justicia de la Nación).

