



Poder Judicial de la Nación

JUZGADO PENAL ECONOMICO 5  
CPE 783/2022

///nos Aires, de octubre de 2022.

**AUTOS y VISTOS:**

Para resolver en la presente causa **CPE 783/2022** caratulada: **“GIMENEZ AUBERT, MARÍA SUSANA SOBRE INFRACCIÓN LEY 24.769”**, del registro de este Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 5 a mi cargo, Secretaría N° 10.

**Y CONSIDERANDO:**

1º) Se inician las presentes actuaciones con motivo de la denuncia formulada por el Jefe (int.) de la Sección Penal Tributaria de la Dirección Regional Palermo de la Dirección General Impositiva de la Administración Federal de Ingresos Públicos en orden a la supuesta evasión de pago de la suma de \$ 50.377.401,90 en concepto de Impuesto sobre los Bienes Personales correspondiente al ejercicio fiscal 2019 a la que se encontraría obligada la contribuyente María Susana Giménez Aubert (C.U.I.T. N° 27-05100856-7).

Se indica en la denuncia que la contribuyente omitió presentar la declaración jurada del referido impuesto, habiéndose detectado que poseía bienes alcanzados por aquél, lo que generó que se dejara de ingresar el gravamen pertinente. Asimismo, la falta de presentación de dicha declaración jurada imposibilitaba al organismo fiscal controlar la determinación y posterior ingreso del “Aporte Solidario Extraordinario para Ayudar a Morigerar los Efectos de la Pandemia” (previsto por la ley N° 27.605).

La fiscalización de la contribuyente aquí denunciada se llevó a cabo en el marco de la Orden de Intervención N° 1.877.080. Luego de cursarse diversos requerimientos y de haber sido contestados por Giménez Aubert, el 21/05/2021 se la notificó de la proforma (pre-vista) efectuada respecto del impuesto y ejercicio fiscal en cuestión, la cual fue rechazada argumentando que a raíz de la modificación introducida por la ley N° 27.541 (reglamentada por el decreto N° 99/2019) a la ley N° 23.966 (que en su Título VI regula el Impuesto sobre los Bienes Personales) se tiñe al referido impuesto de efectos confiscatorios que lesionan su capacidad contributiva y su



#36944483#345497377#20221025132714334

derecho de propiedad. En este sentido, la contribuyente sostuvo que la modificación introducida al artículo 25 de la ley N° 23.966 (por el artículo 28 de la ley N° 27.541) es inconstitucional en tanto dispone una alícuota del 1.25 % aplicable a los bienes situados en el país; como así también lo es el artículo 9 del decreto reglamentario N° 99/2019 en tanto estableció una alícuota diferencial del 2.25 % para los bienes situados en el exterior.

Iniciado entonces el procedimiento determinativo de oficio de la obligación (en los términos de artículo 14 y siguientes de la ley N° 11.683), la contribuyente nuevamente manifestó su disconformidad con el cargo formulado e indicó que había iniciado ante el Juzgado Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal N° 10, causa CAF 2254/2021, una acción declarativa de inconstitucionalidad del plexo normativo antes citado y, además, que en el marco de aquel expediente, había solicitado una medida cautelar a raíz del inicio del procedimiento determinativo de oficio del gravamen en cuestión.

Rechazados (en lo sustancial) los argumentos esgrimidos por la contribuyente, se procedió a determinar de oficio la obligación por una suma de \$ 50.377.401,90.

Con sustento en las circunstancias fácticas reseñadas en la presentación que dio origen a las presentes actuaciones, el denunciante concluyó que la contribuyente tuvo en miras evadir la obligación en cuestión, toda vez que no existen elementos que permitan inferir el acaecimiento de un error o accionar culposos que justifique la falta de presentación de la correspondiente declaración jurada y el consecuente ingreso del Impuesto sobre los Bienes Personales.

Además, según surge de las bases de datos del organismo fiscal, la contribuyente presentó las declaraciones juradas en orden al referido impuesto con relación a los ejercicios fiscales 2012 a 2018. Así, la conducta denunciada evidenciaría la intención de omitir la presentación de la declaración jurada correspondiente al ejercicio





## Poder Judicial de la Nación

JUZGADO PENAL ECONOMICO 5  
CPE 783/2022

fiscal 2019 y, a partir de aquello dificultar la determinación y posterior ingreso del “Aporte Solidario Extraordinario para Ayudar a Morigerar los Efectos de la Pandemia”, toda vez que pudo establecerse que Giménez Aubert poseía un patrimonio superior a \$ 200.000.000, monto a partir el cual dicho patrimonio resultaba alcanzado por la obligación tributaria referida en último término.

Lo expuesto, según el denunciante, vislumbraba un obrar doloso teniendo a evitar el ingreso de las cargas tributarias correspondientes, afectando así el bien jurídico tutelado por la normativa penal tributaria, es decir, el erario público.

2º) Ingresada la causa a este tribunal, se solicitó al denunciante que aporte la documentación mencionada en el punto “X.-PRUEBA” de su presentación, tanto en formato digital como así también en soporte papel. Asimismo, se requirió Juzgado Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal N° 10, certifique la causa 2254/2021 caratulada “Giménez Aubert, María Susana c/ en-Afip s/ Proceso de Conocimiento”. Luego se pidió a dicho Juzgado la remisión *add effectum videndi* de aquel expediente.

Aportada la referida documentación, se corrió vista en los términos del artículo 180 del Código Procesal Penal de la Nación al Ministerio Público Penal el que, luego de un breve relato de las circunstancias fácticas indicadas en la denuncia, señaló “*De acuerdo a lo expuesto precedentemente corresponde señalar que los ajustes determinados, superan ampliamente la condición objetiva de punibilidad prevista por la Ley Penal Tributaria y se encuentran alcanzados por la presente denuncia*”. Así, calificó la conducta denunciada dentro de las previsiones del artículo 2, inciso “a” -en función del artículo 1º- del Régimen Penal Tributario dispuesto por el artículo 279 de la ley N° 27.430 y, formuló requerimiento de instrucción.

Se presentó, además la contribuyente denunciada designando defensa y, finalmente, la Administración Federal de Ingresos Públicos se constituyó como parte querellante (exponiendo



argumentos de fondo en igual sentido que el denunciante) -confr. fs. 527 y 543-.

3º) En ese marco, el pasado 18/10/2022, la defensa de María Susana Giménez Aubert efectuó una presentación mediante la cual solicitó el archivo de las actuaciones y el sobreseimiento de su defendida por ser, según su opinión, manifiesta la inexistencia de delito.

Sostuvo su opinión, fundamentalmente, en que en las circunstancias del caso, la omisión de la presentación de la declaración jurada por parte de María Susana Giménez Aubert no configura un accionar jurídicamente relevante, en tanto la mera omisión referida -sin otro elemento concomitante- no puede ser indicativa de un ardid idóneo que permita imputar a la contribuyente el delito de evasión que se pretende enrostrar.

En cuanto a los demás argumentos allí expuestos, se remite a la presentación señalada a fin de evitar reiteraciones innecesarias.

**Antecedentes administrativos. Orden de Intervención N° 1.877.080.**

4º) La contribuyente fue notificada de la Orden de Intervención N° 1.877.080 el día 6/10/2020, y se le solicitó en una primera oportunidad que exhiba la constancia de presentación y pago de la declaración jurada del Impuesto sobre los Bienes Personales correspondiente al ejercicio fiscal 2019, los papeles de trabajo con el detalle de las valuaciones de los bienes que conformaban su patrimonio al 31/12/2019 y, asimismo, la documentación de respaldo para la confección de la señalada declaración jurada.

La contribuyente adjuntó mediante Formulario 206/1-Multinota del 11/11/2020, saldos bancarios al 31/12/2019 y copia de resúmenes bancarios del período 12/2019 respecto de los bancos en la República Argentina. Además, aportó papeles de trabajo con el detalle de las valuaciones de los rodados y motocicletas situados en el país al 31/12/2019.





## Poder Judicial de la Nación

JUZGADO PENAL ECONOMICO 5  
CPE 783/2022

Se destaca que el 6/11/2020 se amplió la Orden de Intervención N° 1877.080, en orden al Impuesto a las Ganancias del ejercicio fiscal 2019.

Por requerimiento notificado el 04/01/2021, se le solicitó nuevamente la exhibición de la constancia de presentación y pago de la declaración jurada del Impuesto sobre los Bienes Personales en orden al ejercicio fiscal 2019.

A través de Formulario 206/1-Multinota del 12/02/2021, la contribuyente aportó determinación del Impuesto a las Ganancias del ejercicio fiscal 2019, junto con detalle del patrimonio neto; detalle patrimonial de “ORFEO PTE. LTD.”, “MONUMENTAL II PTE. LTD.”, “SPLUGEN PTE. LTD.”, “PETRONIL S.A.”, “KRANSOR S.A.” y “TERTULIA S.A.”; papeles de trabajo con el detalle de la participación en “ORFEO PTE. LTD.”, “MONUMENTAL II PTE. LTD.” y “SPLUGEN PTE. LTD.”; detalle de rendimientos de ganancias de segunda categoría (de fuente extranjera); detalle de sueldos percibidos por su trabajo en relación de dependencia en “SG PRODUCCIONES” y de liquidaciones por derechos por parte de “SOCIEDAD ARGENTINA DE GESTIÓN DE ACTORES INTERPRETES ASOCIACION CIVIL”; resumen de gastos y de acreditaciones bancarias en “BANCO DE GALICIA Y BUENOS AIRES S.A.”; resúmenes de pago de prestadora de salud y del Impuesto a los Débitos y Créditos Bancarios; resumen de la valuación de bienes según el Impuesto sobre los Bienes Personales; extracto del período 12/2019 de la cuenta del Citibank y; detalle de los rodados situados en el país y en el exterior.

El 4/3/2021 Giménez Aubert efectuó una presentación por la cual brindó explicaciones ante la fiscalización de los motivos por los cuales no había presentado la declaración jurada del Impuesto sobre los Bienes Personales con relación al ejercicio fiscal 2019. En lo sustancial indicó que por medio del artículo 25 de la ley N° 23.966 (reformado por el artículo 28 de la ley N° 27.541) y del artículo 9 del decreto reglamentario N° 99/2019 se elevó en forma abrupta y



#36944483#345497377#20221025132714334

desmedida la alícuota del referido impuesto a partir de dicho ejercicio fiscal, ascendiendo, en su caso, al 1.25% para los bienes situados en el país y al 2.25% para los bienes ubicados en el exterior, cuya aplicación -para la nombrada- provocaba una absorción sustancial de las rentas que los mencionados bienes generaban, configurándose de ese modo un supuesto de confiscatoriedad, siendo por ese motivo inconstitucional. Agregó que los aplicativos para presentar la correspondiente declaración jurada, creados por el organismo fiscal, no permitían neutralizar la falta de legitimidad del incremento de alícuotas, por cuanto sistemáticamente designaban el porcentaje aplicable sin tener en cuenta la voluntad del sujeto declarante. No obstante, acompañó un papel de trabajo en el que se detallaban los bienes sujetos a impuesto y su valuación legal.

A través del requerimiento del 08/04/2021, la fiscalización solicitó con relación a las participaciones societarias del exterior declaradas, sus balances.

El 17/05/2021, se aportó estado patrimonial de las sociedades “PETRONIL S.A.”, “KRANSOR S.A.” y “TERTULIA S.A.” sociedades constituidas en la República Oriental de Uruguay. También se indicó la persona asignada como responsable sustituto de la sociedad “KRANSOR S.A.”.

En base a la documentación brindada por la contribuyente, la fiscalización notificó mediante acta del 21/05/2021, la liquidación proforma efectuada respecto del impuesto y período fiscal en cuestión, la cual arrojaba una suma a ingresar de \$ 57.717.155,85.

Tal circunstancia fue rechazada por la contribuyente con fecha 10/06/2021, argumentando en igual sentido al antes señalado (inconstitucionalidad de la reforma introducida al artículo 25 de la ley N° 23.966, t.o. según artículo 28 de la ley N° 27.541, y del artículo 9 del decreto reglamentario N° 99/2019). Así, solicitó se deje sin efecto el ajuste notificado y se proceda a la suspensión del trámite administrativo hasta tanto se dictase sentencia en el marco de la





## Poder Judicial de la Nación

JUZGADO PENAL ECONOMICO 5  
CPE 783/2022

acción de inconstitucionalidad que se había iniciado ante el Poder Judicial de la Nación. Además, señaló que no correspondía darle carácter penal a la mera omisión de presentar la correspondiente declaración jurada, menos aún si la misma era consecuencia del legítimo ejercicio de un derecho como los es el regulado por el artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. La sola omisión del pago del impuesto no constituye delito si no está acompañada de una serie de maquinaciones que acompañen a dicha omisión.

En este último sentido indicó que del cotejo de la declaración jurada del ejercicio fiscal 2018 no surge variación sustancial (más allá de la apreciación de los bienes que están valuados en moneda extranjera, por la depreciación del peso argentino) respecto de los bienes allí declarados y los que conforman el ajuste realizado respecto del año siguiente. Así, mal podría sostenerse la existencia de un ardid cuando el ajuste realizado por el Fisco se efectuó en base a la propia información sistémica que posee el organismo recaudador en virtud de las declaraciones juradas presentadas en años anteriores.

De tal modo, concluyó que *“... cualquier tipo de insinuación o pretensión de encuadrar la mera omisión en algún delito previsto en la ley 27.430, forzaría la letra de la ley, los antecedentes jurisprudenciales, los actos propios de ese propio Organismo en infinidad de actuaciones administrativas, lo que conduciría a un abuso de facultades, pues la mención de algún engaño de mi parte no sería más que una mera elucubración teórica y ficticia sin anclaje en la verdadera realidad de los hechos... repárese en que el ajuste proyectado coincide con exactitud... con el importe que informé al momento de realizar la presentación administrativa...”*.

Ahora bien, en consonancia con lo indicado en la proforma antes reseñada, en el informe final de inspección efectuado por la fiscalización, en lo que respecta al Impuesto sobre los Bienes Personales por el ejercicio anual 2019, se indicó que el saldo del



#36944483#345497377#20221025132714334

monto a ingresar se estableció con la documentación aportada por la contribuyente, procediéndose a labrar los papeles de trabajo con el detalle de las valuaciones al cierre de los bienes que posee al 31/12/2019 la rubrada, y determinándose el Impuesto sobre los Bienes Personales.

No habiendo sido aceptado lo proyectado por la fiscalización a través de la proforma (o pre-vista), resultó -conforme surge de la resolución N° 010/222 (DV RR1P)- un saldo a favor de la Administración Federal de Ingresos Públicos de \$ 57.801.254,43 en orden al impuesto en trato por el ejercicio fiscal 2019, liquidación que no fue conformada por la contribuyente.

Corrida vista de aquella resolución, con fecha 5/4/2022, María Susana Giménez Aubert presentó un nuevo descargo, mediante el que además de reeditar los planteos efectuados con anterioridad a lo largo del procedimiento administrativo, impugnó la liquidación practicada, haciendo notar al órgano fiscalizador, mediante el apartado **B.2)** de su presentación, que se debía reliquidar el ajuste practicado en tanto no se habían considerado para aquél la totalidad de los anticipos, como así tampoco los pagos a cuenta realizados en concepto de Impuesto sobre los Bienes Personales.

En este sentido señaló que “...*mi mandante ingresó en concepto de anticipos del tributo la suma de \$6.020.257,25 y, en concepto de pago a cuenta de la RG 4673/2020, la suma de \$7.195.337,97, totalizando una suma de \$13.215.595,22. Sin embargo, de la Resolución mediante la cual se confiere la vista del procedimiento determinativo se advierte que ese Fisco sólo computó pagos por la suma de \$5.966.132,14...*” (el resaltado pertenece al original).

Seguidamente, resaltó que tampoco se consideró como pago a cuenta, en los términos del artículo 25 de la ley del Impuesto sobre los Bienes Personales y de conformidad con la Resolución General A.F.I.P. N° 2151/2006, el tributo análogo ingresado en la República Oriental del Uruguay por la suma de \$ 472.962,15.







## Poder Judicial de la Nación

JUZGADO PENAL ECONOMICO 5  
CPE 783/2022

Asimismo, destacó que “KRANSOR S.A.”, sociedad de la que la contribuyente posee el 100% de participación, es propietaria de un inmueble ubicado en el país vecino antes referido, respecto del cual se realizó un pago de \$ 174.389,04 (a través de su responsable sustituto, María Mercedes Sarabayrouse), el cual debió ser computado como pago a cuenta del tributo en trato por su participación societaria antes referida.

También se aportó en sede administrativa documentación que daría cuenta de sus dichos.

Por resolución N° 040/2022, (DV RR1P), mediante la cual el organismo recaudador finalmente determinó de oficio la deuda relativa al impuesto y ejercicio que nos ocupa, se consideró aplicables los conceptos señalados en los párrafos que anteceden -con la única excepción del pago ingresado por María Susana Giménez Aubert en la República Oriental del Uruguay-, con fundamento en la ausencia de formalidades necesarias de la documentación aportada (copia simple, sin fecha cierta y sin apostillar). Así, el Fisco procedió a efectuar una nueva liquidación, determinando que el monto que la contribuyente debía ingresar en concepto de Impuesto sobre los Bienes Personales por el ejercicio fiscal 2019 ascendería a la suma de **\$ 50.377.401,90** (confr. fs. 3, 4, 11/23, 24/25, 41, 44/86, 86/93, 104/106, 112, 114/115, 117/122, 123, 131/144, 153/163, 204/210, 223/248 y 298/314 de los cuerpos Nos. 1 y 2 de las actuaciones administrativas denominadas “IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES” y fs. 7/8 y 15/24 del cuerpo de actuaciones administrativas denominado “IMP. A LAS GANANCIAS”, todos reservados en Secretaría).

**Acción declarativa de inconstitucionalidad presentada en el fuero Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal (CAF 2254/2021).**

5°) Con fecha 11/03/2021 (la cual se tuvo por presentada el día 12 de dicho mes y año), Daniela Paula Manesi, en su carácter de apoderada y letrada patrocinante de María Susana Giménez Aubert, presentó una demanda en el Juzgado Nacional en lo Contencioso



Administrativo Federal N° 10 mediante la cual inició una acción declarativa de inconstitucionalidad contra el Estado Nacional “...con el objeto de que V.S. declare la INCONSTITUCIONALIDAD del art. 28 de la ley 27.541 y del art. 9° del decreto reglamentario 99/2019... que incrementaron la alícuota del impuesto sobre los bienes personales para el período fiscal 2.019, ascendiendo las nuevas tasas en el caso de mi mandante, para los bienes situados en el país al 1,25% y para los bienes situados en el exterior al 2,25%. Ello, en la medida en que la aplicación de tales alícuotas llevan directamente a la aniquilación de las rentas generadas por los bienes gravados por el impuesto, configurándose de esta forma un caso de CONFISCATORIEDAD en los términos de la doctrina acuñada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que contraviene los más esenciales principios y garantías constitucionales, tales como su derecho de propiedad, los principios de capacidad contributiva y proporcionalidad, así como también las garantías de igualdad y razonabilidad (cfr. arts. 4°, 14, 16, 17, 18, 28 y 33, de la C.N.).”

Asimismo, solicitó en subsidio que se declarara la inconstitucionalidad de la alícuota diferencial agravada prevista en esas mismas normas para los bienes situados en el exterior dado que, según su entender, también contraviene las garantías constitucionales de igualdad, capacidad contributiva y razonabilidad. En cuanto a los argumentos de aquel planteo se remite a la demanda referida, incorporada en la solapa “Docs. Digitales” del expediente informático.

Posteriormente, el 1/06/2021, con motivo del inicio de la fiscalización señalada en el acápite anterior, la letrada patrocinante de Giménez Aubert, solicitó la suspensión de la normativa impugnada (artículo 28 de la ley N° 27.541 y del artículo 9° del decreto reglamentario N° 99/2019) hasta tanto se dictara sentencia de fondo y, asimismo, se ordenase a la Administración Federal de Ingresos Públicos que se abstenga de continuar con la fiscalización y de realizar acto alguno tendiente a determinar de oficio el impuesto en trato.





## Poder Judicial de la Nación

JUZGADO PENAL ECONOMICO 5  
CPE 783/2022

Así las cosas, el día 5/11/2021, aquel tribunal rechazó la medida cautelar solicitada, pronunciamiento que fue objeto de apelación por parte de María Susana Giménez Aubert.

Por otro lado, la Administración Federal de Ingresos Públicos contestó la demanda que diera origen a los actuados CAF 2254/2021 -con fecha 11 de noviembre del mismo año- solicitando su rechazo.

El 9/03/2022, la doctora Daniela P. Manesi, puso en conocimiento que “...la Administración Federal de Ingresos Públicos le notificó a [su] mandante el inicio del procedimiento determinativo de oficio (conf. art. 11 y cc. de la Ley 11.683) tendiente a la determinación y cobro del impuesto sobre los bienes personales del período fiscal 2019...”, motivo por el que solicitó se otorgara una medida cautelar por la cual se ordenase al organismo recaudador que se abstuviera de dictar la determinación de oficio del Impuesto sobre los Bienes Personales por el período fiscal 2019 y, de formular denuncia penal, hasta tanto se dictase la sentencia de fondo en el marco de esos actuados. Consecuentemente, con fecha 23 del mismo mes y año, aquella parte desistió del recurso de apelación que había antes interpuesto contra la referida resolución de fecha 5/11/2021 (en tanto las circunstancias que habían motivado la solicitud de la medida cautelar primigenia, habían sido modificadas).

Así las cosas, el 12/05/2022, la defensa de Giménez Aubert, presentó una nueva medida cautelar de no innovar ante la finalización del procedimiento de determinación de oficio y la manifestación del Fisco de proceder a la denuncia penal tributaria.

Con fecha 15/07/2022, el tribunal resolvió una vez más rechazando la medida cautelar propuesta por la defensa de María Susana Giménez Aubert, pronunciamiento que también fue apelado por la demandante.

Resta destacar que de momento no obran constancias que den cuenta de que se hubiera resuelto la cuestión de fondo ingresada por la demandante.



#36944483#345497377#20221025132714334

**La omisión de presentar declaración jurada impositiva. Consecuencias jurídicas en el marco del Régimen Penal Tributario.**

6°) Por el artículo 1° del título IX de la ley N° 27.430 (texto vigente del Régimen Penal Tributario al momento del hecho denunciado) se sanciona, entre otras conductas, las ocultaciones maliciosas mediante las que se evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional.

Respecto a la concreción del resultado típico previsto por la normativa antes señalada, mediante la omisión presuntamente maliciosa de presentar las declaraciones juradas al momento de sus respectivos vencimientos, este tribunal ha dicho en innumerables ocasiones que aquello no es irrelevante desde el punto de vista del derecho penal pues, como consecuencia de tal conducta (omisión) el Fisco puede carecer de los datos necesarios para conocer la capacidad contributiva de los contribuyentes y, por ende, el verdadero alcance de sus obligaciones tributarias.

En ese sentido, la doctrina ha expuesto que la determinación tributaria es “...*el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso si existe una deuda tributaria (an debeatur), quién es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda (quantum debeatur)*...” (confr. Héctor B. Villegas, “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”, Editorial Astrea, 8° edición, Buenos Aires, 2002, página 395).

Por su parte, el artículo 11 de la ley N° 11.683 prevé que “...*la determinación y percepción de los gravámenes que se recauden de acuerdo con la presente ley, se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables del pago de los tributos en la forma y plazos que establecerá la Administración Federal de Ingresos Públicos*...”. En consecuencia, “...*la declaración por sujeto pasivo o declaración jurada tiene el carácter de norma general en nuestro sistema legal tributario vigente*...”, y por aquella declaración se “...*lo responsabiliza por sus*





## Poder Judicial de la Nación

JUZGADO PENAL ECONOMICO 5  
CPE 783/2022

*constancias, sin perjuicio de su verificación y eventual rectificación por parte de la Administración Pública...*” (confr. Héctor B. Villegas, obra citada, páginas 401 y 403 y Registros Nos. 37/2006, 804/2011 y 17/2014 de la Sala B de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico).

Así pues, en un sistema en el cual la autodeterminación es el principio general, la confección y la presentación de declaraciones juradas por las cuales se declaren datos falsos, la omisión de presentar de declaraciones juradas al vencimiento del plazo legal previsto a tal efecto, podría constituir, en principio, un ardid idóneo a fin de engañar al organismo recaudador, ocultándose la realidad comercial y las obligaciones tributarias de los contribuyentes (confr. Registros Nos. 407/2005, 240/2006, 962/2006, 361/2007, 331/2008, 17/2014 y 418/2016 de la Sala B de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico).

Se ha dicho también, si bien con relación al delito tipificado en el artículo 172 del Código Penal, que para que el silencio por parte del sujeto pueda adquirir la significación ardidosa que prevé la norma “*se requiere que medie un especial deber de informar, el que debe surgir necesariamente de la ley, de un contrato o de una actitud previa por parte de quien omite pronunciarse. Fuera de estos supuestos no cabe caracterizar al silencio como ardid, y ello así por cuanto sólo en casos como los señalados el sujeto pasivo se encuentra autorizado a confiar en que el sujeto activo cumplirá con las expectativas normativas que sobre él pesan. En casos como el de autos -en el que se alega que la obligación de pronunciarse provenía de un mandato legal- el sujeto pasivo deposita su confianza en que el otro individuo se comportará de un modo normativamente adecuado, de modo tal que no es el silencio en sí mismo el que explica el error de la víctima y la consecuente disposición patrimonial, sino más bien el marco en el que ese silencio es mantenido. Es decir, el sujeto pasivo no incurre en error simplemente por no haber sido impuesto por el autor sobre determinada circunstancia -supuesto equiparable*



#36944483#345497377#20221025132714334

*al simple silencio cuando no se tiene la obligación de pronunciarse-, sino que su error se debe a su confianza en que el sujeto activo le hará saber la situación de que se trate, por encontrarse normativamente obligado a hacerlo. La diferencia entre ambos casos es clara: en el primero, quien confía en quien no tenía deber alguno de despejarlo de su error no puede luego trasladar las consecuencias de su ligereza en el otro; en el segundo, no es simplemente en la otra persona en quien se deposita la confianza, sino en el imperio de la ley.” (conf. C.F.C.P., Sala III, causa n° 4735 caratulada: “López, Martha s/ recurso de casación”, reg. 703, del 26/11/03).*

Si bien -se insiste- tales conceptos han sido esbozados en ocasión de resolverse una coyuntura judicialmente sustancialmente diferente a la que ahora nos ocupa, lo cierto es que la caracterización que en tal caso se hiciera del silencio del sujeto activo como elemento ardidoso suficiente para completar las exigencias típicas del delito de estafa son plenamente aplicables al delito de evasión tributaria, tanto más si se considera que la figura básica del delito aquí analizado -artículo 1 del título IX de la ley N° 27.430- expresamente prevé la posibilidad de que el ardid de que se trate adopte una forma omisiva.

#### **Las circunstancias del caso *subexamine*.**

7°) Lo primero que hay que destacar es que no existe controversia sobre el hecho que Giménez Aubert no presentó la declaración jurada del Impuesto sobre los Bienes Personales del ejercicio fiscal 2019. Lo que el denunciante sí asevera (al igual que la parte querellante) es que aquella conducta omisiva constituye un ardid idóneo en los términos del Régimen Penal Tributario como para tener por configurado un supuesto de evasión tributaria (que por el monto, en el caso, sería del tipo agravada). Ahora bien, tomando en cuenta la normativa y circunstancias antes señaladas (confr. consideraciones 5° y 6°) como pautas interpretativas del hecho denunciado cabe destacar lo siguiente:





## Poder Judicial de la Nación

JUZGADO PENAL ECONOMICO 5  
CPE 783/2022

- El propio denunciante indicó que la contribuyente presentó las declaraciones juradas del impuesto en cuestión vinculadas a los ejercicios fiscales anteriores al aquí examinado.

- La contribuyente respondió de manera veraz cada uno de los requerimientos que le fueron cursados en el marco de la Orden de Intervención N° 1.877.080, aportando papeles de trabajo y documentación relacionada con la obligación en trato. Tal circunstancia no es reveladora de una posición reticente o resistente de la contribuyente con relación a la fiscalización.

- La fiscalización reconoció, desde la notificación de la proforma (o pre-vista) que el monto a ingresar por el impuesto y ejercicio fiscal en cuestión fue establecido en función de la información aportada por la contribuyente.

- Del cotejo de los papeles de trabajo brindados por la contribuyente en el marco de la fiscalización en torno a la descripción de su patrimonio y a su valuación en función de las pautas establecidas por la ley del Impuesto sobre los Bienes Personales (confr. fs. 93 y 104 del cuerpo N° 1 de las actuaciones administrativas denominadas “BIENES PERSONALES”, reservado en Secretaría) con los Anexos confeccionados por el Fisco con relación a la determinación del gravamen en cuestión (confr. fs. 124, 211 y 308 de los cuerpos Nos. 1 y 2 de las actuaciones administrativas denominadas “BIENES PERSONALES”, reservados en Secretaría), no se observan diferencias en cuanto a los bienes que se incluyen y su valuación. En otras palabras, tal como lo indicó la fiscalización, el monto a ingresar en concepto de Impuesto sobre los Bienes Personales del ejercicio fiscal 2019 fue calculado a partir de la propia información aportada por Giménez Aubert, sin que fuese necesaria la puesta en funcionamiento de la maquinaria fiscalizadora para arribar a aquella cifra. Es más, tal como se reconoció en la resolución determinativa de oficio, el Fisco no había tomado en cuenta al correr la vista el total de los anticipos



ni los pagos a cuenta del impuesto que ya habían sido ingresados (al igual que el saldo a favor del Fisco ingresado por la responsable sustituta María Mercedes Sarabayrouse, en torno a la participación de Giménez Aubert en “KRANSOR S.A.”); montos éstos que surgían de la base de datos del organismo fiscal.

- Tal como se señaló precedentemente, la contribuyente ingresó los anticipos y pagos a cuenta del gravamen en orden al ejercicio fiscal 2019. Si bien estas sumas son una proyección en función del impuesto liquidado en un ejercicio fiscal anterior, tal circunstancia no sería reveladora de una conducta omisiva o de ocultamiento del patrimonio existente de la contribuyente.

- Giménez Aubert brindó durante toda la fiscalización una misma explicación respecto al motivo por el cual no había presentado la declaración jurada del Impuesto sobre los Bienes Personales del ejercicio fiscal 2019. Tales motivos, como ya se explicó, responden al cuestionamiento de la constitucionalidad de las alícuotas del impuesto establecidas a partir el ejercicio fiscal 2019 (artículo 28 de la ley N° 27.541 y artículo 9° del decreto reglamentario N° 99/2019) y de la imposibilidad de presentar una declaración jurada exponiendo una alícuota distinta a la que la contribuyente cuestiona (es decir, tomando en cuenta aquélla vigente antes de la reforma de la normativa antes citada).

- La contribuyente planteó ante el fuero competente (nacional en lo contencioso administrativo federal) la inconstitucionalidad de la normativa en cuestión; circunstancia que fue comunicada a la fiscalización a modo de justificar la falta de presentación de la declaración jurada en cuestión. Asimismo, el Fisco tuvo conocimiento de aquel planteo a partir de habersele corrido traslado de la demanda en el marco de dicho expediente judicial.

- Si bien la Orden de Intervención N° 1.877.080 fue iniciada con anterioridad al planteo de inconstitucionalidad del plexo normativo en cuestión (6/10/2020 y 11/03/2021, respectivamente),







## Poder Judicial de la Nación

JUZGADO PENAL ECONOMICO 5  
CPE 783/2022

también es cierto que dicha demanda judicial fue instada antes de que formalmente se le reclamara a la contribuyente el pago del impuesto a partir de la notificación de la proforma (o pre-vista), lo cual aconteció el 21/5/2021.

- El Fisco no practicó ajuste alguno respecto al impuesto, sino que estableció el monto a ingresar a partir de la información aportada por la contribuyente y, tomando en cuenta los cuestionamientos efectuados por esta última en torno a los anticipos y pagos a cuentas ya efectuados (y que no habían sido computados por la fiscalización).

8°) Tal como se señaló en la consideración 6°, a partir de la falta de presentación de una declaración jurada, el Fisco puede carecer de los datos necesarios para conocer la capacidad contributiva de los contribuyentes y, por ende, el verdadero alcance de sus obligaciones tributarias. Esto guarda relación con lo ya también indicado en torno a que en un sistema en el cual la autodeterminación es el principio general, la confección y la presentación de declaraciones juradas por las cuales se declaren datos falsos, la omisión de presentar de declaraciones juradas al vencimiento del plazo legal previsto a tal efecto, podría constituir, en principio, un ardid idóneo a fin de engañar al organismo recaudador, ocultándose la realidad fiscal.

Ahora bien, para que se concrete el resultado típico mediante la omisión de presentar las declaraciones juradas al momento de sus respectivos vencimientos, ésta debe ser además presuntamente maliciosa. En otras palabras, el mero incumplimiento del deber de presentar una declaración jurada no tiene idoneidad suficiente para evadir tributos si aquella conducta (omisiva) no está acompañada de una *mise-en-scène* o conducta resistente del contribuyente que dificulte la labor de fiscalización e impida conocer el verdadero alcance de las obligaciones tributarias.

Ejemplos de tales omisiones maliciosas serían el cómputo de compras en los registros contables del contribuyente sin respaldo



#36944483#345497377#20221025132714334

documental, la falta de colaboración durante la inspección practicada por los funcionarios del organismo de recaudación para la determinación de las obligaciones tributarias (confr. voto del doctor Bonzón en Registro N° 163/2010 de Sala “A” de la Cámara del fuero); que el contribuyente presente la declaración jurada luego de la fecha establecida para hacerlo y, además, que aquélla sea engañosa por exponer datos que no sean ciertos (gastos y crédito fiscal en exceso, ingresos y débito fiscal en defecto, valuaciones patrimoniales inferiores a lo legalmente establecido, entre otros supuestos).

Concordantemente con el sentido aquí expuesto, la Sala I de la Cámara Federal de Casación Penal *in re* “Vaickers S.A., Burigotto Mario, Ibarra Ángel s/ recurso de casación”, resolución del 31/03/2017, ha expresado que ***“Se advierte a partir del estudio de la norma [en referencia al artículo 1° de la ley 24.769] que el tipo penal prevé como constitutiva del delito de evasión la conducta consistente en la ocultación maliciosa de la obligación tributaria (debe destacarse, no la mera ocultación). En efecto, ello evidencia que el legislador ha integrado la figura con un plus, para que la omisión exponga la voluntad manifiesta de obstaculizar la actividad de determinación fiscal del Fisco, ocultar la obligación tributaria en particular y la situación impositiva del actor. En definitiva, la cuestión radica en que el incumplimiento de la obligación tributaria sólo adquiere significación jurídico penal cuando hubiere sido concretada por medio del despliegue de acciones u omisiones fraudulentas destinadas a no ingresar total o parcialmente las rentas o aportes exigibles. Tal ocultación maliciosa no se verifica cuando el contribuyente ha mantenido su contabilidad conforme a derecho, con claridad, ha preservado y entregado al organismo recaudador la documentación respaldatoria, y su compulsa permite determinar que no se ha cumplido con un pago debido. ... De tal modo, ese plus al que me he referido podría configurarse por ejemplo, por la ocultación de la realidad económica del contribuyente, por la realización de ventas no registradas o subfacturación del precio de***





## Poder Judicial de la Nación

JUZGADO PENAL ECONOMICO 5  
CPE 783/2022

*venta de artículos, el pago por operaciones simuladas, ocultación de ganancias obtenidas por la sociedad comercial, entre otros mecanismos, que no han sido alegados por el acusador en el presente caso y tampoco se han verificado toda vez que, conforme evaluaron los jueces de apelaciones, el Fisco ha podido determinar en la fiscalización la obligación tributaria de la firma, más allá de las discrepancias de criterio o interpretación del conjunto positivo aplicable en materia tributaria —cuya relevancia penal fue descartada por el juez de primera instancia—. En definitiva, **la sola falta de presentación o la presentación tardía de la declaración jurada del impuesto correspondiente no encuadran en la figura de evasión tributaria, como se encuentra tipificada en nuestra legislación, cuando no existen otros elementos que permitan dar cuenta de que esa inexactitud sea maliciosa**” (del voto de la doctora Ana María Figueroa; el resaltado es de la presente).*

Por su parte, en el citado fallo, el doctor Gustavo Hornos expuso que “Al efecto, cabe recordar que el delito de evasión de tributos se comete cuando se evade total o parcialmente el pago de tributos, mediante un ardid o engaño (maniobras que cada una de las disposiciones enumeran ejemplificativamente mencionando así las ‘declaraciones engañosas’ u ‘ocultaciones maliciosas’ —art. 1 de la actual normativa—; y ‘mediante doble contabilidad, o declaraciones, liquidaciones, registraciones contables o balances engañosos o falsos, o la no emisión de facturas o documentos equivalentes cuando hubiere obligación de hacerlo, o efectuando facturaciones o valuaciones en exceso o en defecto’ —artículo 1, al que remitía el 2, de la ley anterior ley tributaria Nro. 23.771—). Dicha conducta es la que se encuentra reprimida con pena de prisión, y requiere que el ardid resulte idóneo a los fines de engañar al fisco, es decir: para tornar objetivamente dificultoso detectar la maniobra mediante el rutinario y normal control. **Es que, al igual que en el delito de estafa, el simple incumplimiento de los deberes fiscales es atípico mientras que no concurra una concreta mise en scene, una maniobra falaz**



*susceptible de inducir a error. La ley penal castiga entonces al que evade tributos mediante cualquier ardid o engaño. Si bien ambos son modos de crear una falsa apariencia mediante la cual se pretende hacer incurrir en error al sujeto pasivo, en este caso al Fisco Nacional, aquellas dos formas de impostura: el ardid o engaño, son, ambos, modos de operar la inducción en error de la víctima”* (el resaltado es de la presente). En sentido similar, ver también votos de la doctora Ana M. Figueroa y del doctor Gustavo M. Hornos *in re* “Fundación El Arte de Vivir y otro s/ recurso de casación”, resolución del 29/03/2017 (Registro N° 172/2017).

9°) En el *subexamine* no se discute la existencia de otros bienes (además de los informados por la contribuyente a la fiscalización) o que la valuación asignada por Giménez Aubert a los mismos haya sido engañosa; circunstancias ambas que claramente podrían alterar la base imponible del Impuesto sobre los Bienes Personales y, por ende, el monto a ingresar por aquél. En otras palabras, no se cuestiona la realidad económica del patrimonio de Giménez Aubert. Lo que se discute aquí es si la falta de presentación de la declaración jurada de aquel gravamen en orden al ejercicio fiscal 2019, en las condiciones que ya han sido expuestas en extenso a lo largo del presente, constituye o no un ardid idóneo para evitar el debido control del organismo fiscal y, por ende, pueda ser constitutiva de una conducta sancionada por el Régimen Penal Tributario.

Bajo tal premisa, se destaca que de los antecedentes administrativos vinculados a la Orden de Intervención N° 1.877.080. relevados en la consideración 4° y de las apreciaciones efectuadas en la consideración 6°, en el caso particular de Giménez Aubert, no se advierte una falta de colaboración de aquélla en torno a la fiscalización que se le practicó. Además, según se desprende de la resolución determinativa de oficio, la información brindada por la nombrada no resultó engañosa en tanto el monto a ingresar del impuesto en cuestión fue establecido justamente a partir de aquellos datos.





## Poder Judicial de la Nación

JUZGADO PENAL ECONOMICO 5  
CPE 783/2022

También resulta destacable el hecho que Giménez Aubert expuso a la fiscalización -desde un comienzo- los motivos por los cuales no había presentado la declaración jurada. Así, el Fisco tuvo pleno conocimiento de aquella decisión (falta de presentación de la declaración jurada) y de los argumentos de tal posición, sin que la contribuyente haya desplegado algún ardid o engaño al respecto. Giménez Aubert fue transparente desde la apertura de la Orden de Intervención (y específicamente antes de la notificación de la prevista) respecto de las razones por los cuales no presentaba la declaración jurada; razones que sin perjuicio de su acierto o no (cuestión que no resulta objeto de las presentes actuaciones y que está siendo analizada en el marco de la acción de inconstitucionalidad iniciada por la contribuyente ante el fuero nacional en lo contencioso administrativo federal), no exponen objetivamente una conducta maliciosa por parte de Giménez Aubert.

**10°)** Por lo expuesto, no se advierte en el caso un ardid o engaño por parte de Giménez Aubert que torne imposible detectar la maniobra mediante el rutinario y normal control del órgano fiscalizador (confr. voto del doctor Juan Carlos Bonzón en Registro N° 143/2020 de la Sala “A” del fuero). Siendo ello así, corresponde rechazar el requerimiento fiscal de instrucción formulado por el señor Fiscal por no existir ardid idóneo que permita tipificar la conducta endilgada a Giménez Aubert en la presunta evasión tributaria agravada (confr. artículo 2 de Título IX de la ley N° 27.430).

**11°)** Por otro lado, si bien no forma parte de la denuncia conducta alguna relacionada con el “Aporte Solidario Extraordinario para Ayudar a Morigerar los Efectos de la Pandemia” (previsto por la ley N° 27.605), no se vislumbra que la falta de presentación de la declaración jurada del Impuesto sobre los Bienes Personales del ejercicio fiscal 2019 haya imposibilitado al organismo fiscal controlar la determinación y posterior ingreso de aquel “Aporte” pues esta última norma fue sancionada el 18/12/2020; es decir, tiempo después del vencimiento para la presentación de dicha declaración jurada



(mayo de 2020). En otras palabras, resulta difícil atribuir responsabilidad a una conducta consumada (según el denunciante) en mayo de 2020, respecto a un suceso para el cual, para dicho momento de presunta consumación, no se había sancionado la norma en el que se sustentaría.

Además, según el artículo 2, inciso “a” de la ley N° 27.605, se encontraban alcanzados por dicho gravamen las personas humanas residentes en el país por la totalidad de sus bienes en el país y en el exterior, comprendidos y valuados de acuerdo a los términos del Título VI de la ley N° 23.966 (ley del Impuesto sobre los Bienes Personales), a la fecha de entrada en vigencia de aquella ley. Si se toma en cuenta que la liquidación del Impuesto sobre los Bienes Personales es en función de los bienes existentes al 31 de diciembre de cada año y que la ley N° 27.605 entró en vigencia el día de su publicación en el Boletín Oficial (18/12/2020), el cálculo de aquel Aporte podría haber sido a partir de la liquidación del impuesto en cuestión del ejercicio fiscal 2018 (la cual, según el denunciante, había sido presentada).

12°) Finalmente, en el contexto de la hipótesis denunciada, teniendo en cuenta que las diligencias propuestas por el Ministerio Público Fiscal el instar la acción penal (se obtenga la fecha de vencimiento de la declaración jurada en cuestión, se constate si la contribuyente se acogió a los beneficios de la ley N° 27.653 y se cite a los inspectores a ratificar lo actuado en el marco de la Orden de Intervención N° 1.877.080) no tienden a dilucidar aspectos fácticos de la maniobra denunciada (más aún cuando de la propia denuncia y actuaciones administrativas acompañadas a aquélla se desprende dicha información); sumado a que este tribunal previo a expedirse obtuvo la vista de la causa CAF 2254/2021 y de los antecedentes administrativos en los que se basa la denuncia formulada, la decisión que aquí se adoptará no resulta prematura pues no se advierten otras diligencias conducentes a descubrir las circunstancias que rodean al hecho denunciado.





## Poder Judicial de la Nación

JUZGADO PENAL ECONOMICO 5  
CPE 783/2022

13º) Sintetizando todo cuanto hasta aquí se expusiera, se observa que si bien la contribuyente María Susana Giménez Aubert efectivamente omitió presentar en tiempo oportuno la declaración jurada correspondiente al Impuesto a los Bienes Personales -ejercicio fiscal 2019-, dicha omisión en el caso carece de la idoneidad que reclama el tipo penal del artículo 1º del Régimen Penal Tributario. Ello así por la razón que esa omisión no poseía características ardidosas que pudieran dar lugar a que el organismo recaudador incurriera en un error acerca de la capacidad contributiva de la denunciada. Esta capacidad contributiva, así como también la concurrencia a su respecto del hecho imponible que hace nacer la obligación tributaria, era bien conocida por el organismo recaudador, precisamente como consecuencia de las propias declaraciones previas de la contribuyente, sin que nada de lo actuado u omitido por la denunciada tuviera la capacidad cierta o potencial de modificar ese conocimiento.

Pero además de ello, resulta determinante la consideración de que la contribuyente Giménez Aubert no sólo no negó su conocida capacidad fiscal ni materializó ninguna conducta para desdibujarla, sino que en el ejercicio de su derecho constitucional de peticionar a las autoridades (artículo 14 de la Constitución Nacional) ocurrió ante un órgano jurisdiccional, reclamando aquello que consideraba ajustado a derecho, y que desde su perspectiva influía directamente sobre la determinación que correspondía hacerse del impuesto en cuestión.

De esta forma, nos encontramos frente a una ciudadana que no realizó ninguna conducta pasible de ser considerada engañosa o ardidosa en los estrictos términos que reclama la ley penal -cuya interpretación extensiva se encuentra absolutamente vedada, como es bien sabido-, habiéndose limitado en cambio a canalizar su reclamo dirigido a morigerar la obligación tributaria, mediante la utilización de las herramientas legales adecuadas.



Obviamente, de lo expuesto no debe derivarse que esta judicatura avala la razonabilidad de tal reclamo -juicio que compete a los magistrados del fuero correspondiente-, pero sí la indiscutible afirmación que indica que el delito tributario y la deuda tributaria son dos categorías conceptualmente diferentes e independientes la una de la otra. Por ello, y porque resulta ajeno a nuestro sistema constitucional -y a cualquier otro que se considere respetuoso de los derechos individuales- pretender aplicar las consecuencias del derecho penal a una persona por la sola razón de ser deudora de una obligación tributaria (o de cualquier otra naturaleza), es que corresponde enfatizar que **el delito de evasión tributaria encuentra su fundamento legitimante en el disvalor que subyace en la conducta de quien pretende engañar al Fisco, y no en la simple constatación que registra una obligación vencida.**

En tales términos, habiendo quedado descartado -como se dijo- que la conducta de la señora María Susana Giménez Aubert presente esos particulares contornos, es que corresponde rechazar el requerimiento fiscal de instrucción.

Por todo lo expuesto, **SE RESUELVE:**

**RECHAZAR** el requerimiento fiscal de instrucción **POR NO CONSTITUIR DELITO** el hecho atribuido a la señora María Susana Giménez Aubert (artículo 195 segundo párrafo del Código Procesal Penal de la Nación).

Protocolícese y, notifíquese al señor Fiscal, a la querella y a la defensa de Giménez Aubert.

Firme, archívese.

Ante mí:

