

**Apropiación indebida de tributos. Condición objetiva de punibilidad. Consideración en forma individual por cada tributo retenido y/o percibido por separado. Principio de legalidad. Prohibición de la analogía**

PARTE/S:	C., P. H. S/ INFRACCIÓN LEY 24.769
TRIBUNAL:	Cám. Nac. Penal Ec.
SALA:	B
FECHA:	05/03/2024
JURISDICCIÓN	Nacional

---

Buenos Aires, de marzo de 2024.

**VISTOS:**

El recurso de apelación interpuesto por la defensa de P. H. C. contra la resolución por la cual el señor juez a cargo del juzgado "a quo" dictó el auto de procesamiento del nombrado y mandó a trabar embargo sobre los bienes de aquél hasta cubrir la suma de seis millones de pesos (\$ 6.000.000).

El memorial presentado por la defensa de P. H. C. por el cual informó en la oportunidad prevista por el artículo 454 del C.P.P.N.

**Y CONSIDERANDO:**

1º) Que, por la resolución recurrida, el señor juez a cargo del juzgado de la instancia anterior dictó el auto de procesamiento, sin prisión preventiva, de P. H. C.,

por considerarlo, en principio, autor penalmente responsable "...del delito de apropiación indebida de tributos, con relación a los meses de junio a diciembre [de] 2016, enero 2017, abril a diciembre [de] 2017, marzo 2018 a [agosto de] 2018, y octubre 2018 [y] noviembre 2018...".

Para arribar a la conclusión mencionada, el señor juez "a quo" consideró que P. H. C. habría efectuado, en la calidad de agente de retención, en razón de su actividad profesional de escribano, las retenciones del Impuesto a la Transferencia de Inmuebles y del Impuesto a las Ganancias en los períodos mensuales aludidos, según el caso, que los importes retenidos no fueron depositados a la orden del fisco en el término legal establecido y que los mismos superan, por cada mes, la suma de \$ 100.000 prevista como condición objetiva de punibilidad por el art. 4º del Régimen Penal Tributario establecido por el art. 279 de la ley 27.430, debiendo considerarse "...como monto retenido y no ingresado el resultado de la sumatoria de la totalidad de los tributos objeto de retención en cada mes...".

Por el considerando 11º de la resolución mencionada, se detallaron, por cada mes, los tributos y los montos de las retenciones omitidas de depositar en forma oportuna por parte del imputado. En ese sentido, se expresó que en los períodos junio/2016, octubre/2016 a diciembre/2016, enero/2017, abril/2017 a junio/2017, agosto/2017, marzo/2018, abril/2018, junio/2018, agosto/2018 y noviembre/2018, el tributo retenido y omitido de depositar habría sido el Impuesto a la Transferencia de Inmuebles, en tanto que en los restantes períodos julio/2016 a septiembre/2016, julio/2017, septiembre/2017 a diciembre/2017, mayo/2018, julio/2018 y octubre/2018, se habría omitido ingresar las retenciones del Impuesto a la

## Transferencia de Inmuebles más las sumas retenidas en concepto de Impuesto a las Ganancias.

Por la resolución recurrida también se dispuso trabar un embargo sobre los bienes de P. H. C., hasta cubrir la suma de seis millones de pesos (\$6.000.000).

2º) Que, por el recurso de apelación interpuesto, la defensa de P. H. C. se agravio de lo resuelto por el juzgado de la instancia anterior, por considerar que las decisiones adoptadas a su respecto, tanto el auto de procesamiento como la orden de trabar embargo sobre sus bienes, resultan arbitrarias, irrazonables y carentes de la fundamentación exigida por el art. 123 del C.P.P.N.

Expresó que "...ello se advierte no solo al no tener en cuenta la prueba aportada por el imputado -que para aventar cualquier nueva posibilidad de error material se vuelve a adjuntar a esta presentación- , sino también al no producir la prueba sugerida por nuestro defendido...".

Por otro lado, la defensa sostuvo que no se verifica en el caso examinado la existencia de una maniobra defraudatoria, toda vez que "...n hubo ardid por el que se pretendiera engañar al Fisco para ocultar la situación económica y con ello evitar el pago debido...", enfatizando que el propio P. H. C. fue quien "...dejó constancia ante la AFIP de las retenciones efectuadas..." y que el "...el pago debido fue realizado..." (se prescinden de las letras mayúsculas y del destacado del texto original).

En ese sentido, el recurrente manifestó que, en función de lo que se establece por el art. 16 del Régimen Penal Tributario introducido por la ley 27.430, el cual "...especialmente interesa vincularlo..." con la causal de extinción de la acción penal prevista por el art. 59, inciso 6º del C.P. referida a la reparación integral del daño,

correspondería el dictado de una decisión remisorio respecto de P. H. C. , fundado en que el nombrado "...ha realizado los pagos debidos en forma espontánea y anterior a cualquier intimación al pago por parte de la justicia y que jamás ha realizado una maniobra fraudulenta como la que se le pretende imputar en la presente..." o bien, la formación del legajo incidental correspondiente para dar un tratamiento específico a lo planteado "...lo cual así expresamente se deja solicitado...".

Finalmente, la defensa se agravió del embargo dispuesto sobre los bienes del imputado, por considerarlo desproporcionado y carente de fundamentación, al no haberse brindado las razones por las cuales se arribó al monto fijado, y que se utilizó una "fórmula genérica" omitiendo realizar una ponderación en concreto, toda vez que por la resolución recurrida se hizo referencia al nombre y al apellido de otra persona distinta al imputado.

En consecuencia, la defensa de P. H. C. solicitó que se revoque el auto de mérito dictado respecto del nombrado y se disponga el sobreseimiento de aquél y, en forma subsidiaria, que se decrete un auto de falta de mérito para procesar o para sobreseer al nombrado, "...encomendando la evacuación de citas correspondiente - que en la decisión que aquí se recurre ha brillado por su ausencia absoluta-, y la realización de la actividad probatoria que resulte conducente, precisamente, para despejar aquellas 'dudas', si es que las hubiere...", "...como así también la formación de los legajos incidentales propuestos por esta parte en el presente recurso..." (se prescinde del destacado del texto original).

3º) Que, por el memorial presentado en la oportunidad de la audiencia prevista por el art. 454 del C.P.P.N., la defensa de P. H. C. reiteró los agravios expresados por el recurso de apelación, y agregó que "...resulta absolutamente relevante, necesario e

imprescindible, poder contar con la opinión de la AFIP respecto de si la pretensión fiscal respecto de los hechos que aquí se encuentran investigados se encuentra íntegramente satisfecha o, s por el caso contrario, aún resta algo por cancelar. Lo cierto es que esa información actualizada nos posicionaría ante la situación de una extinción de la acción penal por pago en los términos del artículo 59, inciso 6° del Código Penal; la cual requiere una resolución de previo y especial pronunciamiento..." (se prescinde del resaltado del original) y que la prueba aludida comprobaría además que la totalidad de la deuda reclamada por los hechos investigados fue cancelada con anterioridad a la "...notificación al imputado de la existencia de la causa penal...", lo cual fundamentaría también la extinción de la acción penal planteada en los términos del art. 16 del Régimen Penal Tributario introducido por la ley 27.430.

4°) Que, corresponde examinar en primer lugar las manifestaciones de la defensa de P. H. C. tendientes a descalificar el auto de procesamiento y la traba del embargo dictados respecto del nombrado, como actos jurisdiccionales válidos, con sustento en la doctrina de la arbitrariedad y en los alegados vicios en la motivación de aquéllos.

En este sentido, corresponde expresar 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 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, sin perjuicio del acierto o del desacierto de aquella resolución.

Por lo demás, este Tribunal ha expresado en numerosas oportunidades que 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, 1170/00, 533/07, 602/15, 72/16 y causa N° CPE 433/2020/13/CA7, res. del 18/11/2021, Reg. Interno N° 728/21 y CPE 1043/2017/9/CA8, res. del 7/2/2022, Reg. Interno N° 12/2022, entre muchos otros, de esta Sala "B").

5°) Que, asimismo, con relación a la decisión de mérito dispuesta con relación al imputado, 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. N° 379/11, 63/12 y 712/13 y causas N° CPE 61011858/2009/3/CA1, res. del 13/07/18, Reg. Interno N° 572/18, CPE 656/2018/3/CA1, res. del 4/4/2019, Reg. Interno N° 202/19 y CPE 695 /2016/6/CA3, res. del 11/2/2022, Reg. Interno N° 31/2022, entre muchos otros, de esta Sala "B").

Por lo tanto, es útil poner de relieve que, por el pronunciamiento cuestionado, se consignaron los datos personales de P. H. C., se efectuó una descripción de los hechos investigados y de la intervención que el nombrado habría tenido en aquéllos, se expresaron los motivos por los cuales se dictó la decisión referida y se indicó la calificación legal "prima facie" atribuible a los comportamientos presuntos atribuidos,

con cita de las disposiciones legales que se consideraron aplicables. En consecuencia, corresponde establecer que, toda vez que por la resolución recurrida se observaron las previsiones del art. 308 del C.P.P.N., los agravios invocados por la defensa del imputado no tendrán una recepción favorable.

6º) Que, por lo tanto, se advierte que la arbitrariedad y la carencia de una motivación adecuada, argumentadas por la defensa de P. H. C., sólo constituyen discrepancias de la parte aludida con los criterios vinculados con la cuestión de fondo debatida en los autos principales y con las conclusiones a las cuales se arribó por las decisiones impugnadas, sin que por aquella circunstancia se encuentre mérito suficiente para declarar la invalidez del auto de procesamiento y del embargo sobre los bienes del nombrado, dictados por la resolución impugnada.

7º) Que, las diferencias de criterio que tengan las partes con relación a la fuerza o al alcance probatorio de los elementos incorporados a la causa y a la idoneidad de éstos para generar la convicción suficiente que se exige para el dictado del auto de procesamiento (art. 306 del C.P.P.N.) son materia de la discusión central del trámite del recurso de apelación, pero no implican la invalidez de la resolución recurrida, en los casos -como el que se presenta en el "sub lite"- en los cuales por el auto impugnado se cumple con los requisitos de motivación que se prescriben por la ley procesal vigente (confr. Regs. Nos. 923/03, 602/15 y 72/16 y causa N° CPE 227/2018/3/CA1, res. del 20/12/2019, Reg. Interno N° 1002/19, CPE 433/2020/13/CA7, res. Del 18/11/2021, Reg. Interno N° 728/2021 y CPE 695/2016/6/CA3, res. del 11/2/2022, Reg. Interno N° 31/2022, entre muchos otros de esta Sala "B").

En consecuencia, los agravios de la defensa de P. H. C. tendientes a descalificar, por arbitraria, la resolución del juzgado de la instancia anterior, en el caso, no pueden tener una recepción favorable.

8º) Que, previo a ingresar a considerar el resto de los agravios del recurrente, corresponde expresar que, por el art. 6 de la ley 24.769, con la reforma introducida por la ley 26.735, vigente al momento de la comisión presunta de algunos de los hechos investigados (períodos fiscales junio a diciembre de 2016, enero de 2017 y abril a octubre de 2017), se establece que: "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 diez (10) días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de cuarenta mil pesos (\$ 40.000) por cada mes".

Por su parte, por el art. 4 del Régimen Penal Tributario establecido por el art. 279 de la ley 27.430, se establece que: "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".

9º) Que, de la lectura de las normas transcriptas por el considerando anterior, surge que las sumas de más de cuarenta mil pesos o de cien mil pesos fijadas por las disposiciones legales citadas, se refieren a cada tributo retenido o percibido por separado y no a la suma o acumulación de todos los importes tributarios nacionales

retenidos y/o percibidos que no hayan sido depositados, precisamente porque aquellas normas son concretas al referirse al "...tributo retenido o percibido...", es decir de manera singular e individual para cada tributo, en contraposición al plural utilizado por aquéllas mismas normas para individualizar al posible autor del delito como el agente de retención o percepción de "tributos nacionales" (confr. Regs. Nos. 215/08, 339/09, CPE 775/2017/1/CA1, res. del 4/09/2018, Reg. Interno N° 728/2018, CPE 366/2019/1/CA1, res. del 26/08/2020, Reg. Interno N° 337/20 de esta Sala "B" y CPE 490/2018/2/CA1, res. del 6/03/2020, Reg. Interno N° 94/20 y CPE 388/2018/1/CA2, res. del 22/06/2020, Reg. Interno N° 164/20, de la Sala "A" de esta Cámara).

10°) Que, por otro lado, si el legislador hubiera querido que los montos de los distintos tributos nacionales se acumularan, así lo habría expresado de manera inequívoca y directa por las normas aplicables, para lo cual hubiera bastado con una referencia plural a "tributos retenidos o percibidos". En este sentido, es útil recordar que la inconsecuencia o la falta de previsión no se suponen en el legislador –confr. Fallos 303:1.965, 304:794, 954 :1.733, 1.820 y 1.822, 305:358 y 657, 306:721, 307:518 (confr. Reg. N° 190/03, entre muchos otros, de esta Sala "B").

11°) Que, la primera fuente de exégesis de la ley es su letra, y cuando ésta no exige un esfuerzo de interpretación debe ser aplicada directamente con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por aquélla (Fallos 316:1247).

Por otra parte, y en el mismo sentido de lo expresado precedentemente, la interpretación de las normas penales debe ser particularmente prudente y restrictiva, teniendo presente la prohibición de extensión o de ampliación

jurisdiccional de los tipos penales por analogía, la cual deriva del principio constitucional de legalidad (confr. art. 18 de la Constitución Nacional).

12º) Que, en el mismo sentido establecido por la presente, por la doctrina se ha expresado: "...estimamos que la condición objetiva de punibilidad rige por monto y por régimen de cada tributo..." (confr. Jorge Enrique HADDAD, "Ley Penal Tributaria Comentada", Ed. Lexis Nexis, Bs. As. 2005, pág. 57) y "...Pensamos que la retención debe estar referida a un mismo impuesto, no a la sumatoria de varios, conforme a la hermenéutica de la ley, que... está precisando que los delitos se tipifican por cada tributo..." (confr. Miguel Ángel MACCHI, "Sistema penal tributario y de la seguridad social", Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Bs.As., 1999, pág. 204).

13º) Que, además la expresión en singular, relativa al "tributo retenido o percibido", se encuentra tanto por la redacción establecida por la ley 26.735 para el art. 6 de la ley 24.769, vigente al momento de algunos de los hechos a los que se refiere el auto de procesamiento recurrido, como por el texto del art. 4 del Régimen Penal Tributario aprobado por la ley 27.430, en función de los cuales el señor juez "a quo" dispuso el auto de procesamiento de P. H. C., de modo que, con respecto a las normas aludidas, no se advierten razones para apartarse del criterio interpretativo establecido precedentemente.

14º) Que, conforme a lo precedentemente referido, y a lo que surge del dictamen por el cual la fiscalía interviniente solicitó la convocatoria del imputado a prestar la declaración indagatoria y de la resolución recurrida, se advierte que los montos correspondientes a las retenciones supuestas del Impuesto a las Ganancias, que habrían sido efectuadas en los períodos fiscales julio/2016, agosto/2016, octubre/2017 y diciembre/2017, por las sumas de \$63.000, \$ 71.781, \$ 76.992 y \$

64.029,75, respectivamente, cuya omisión de depósito en el término establecido legalmente se atribuyó a P. H. C. , una vez deducidas las sumas presuntamente retenidas por el nombrado en aquellos períodos en concepto de Impuesto a la Transferencia de Inmuebles, en principio, no superan la condición objetiva de punibilidad establecida para penalizar la apropiación indebida de tributos por el art. 4 del Régimen Penal Tributario introducido por la ley 27.430, por el cual el señor juez de la instancia anterior dictó el auto de procesamiento de P. H. C.

No obstante lo expuesto por el párrafo que antecede, esa cuestión podrá ser objeto de consideraciones y de la resolución que, en su caso y por tratarse de hechos independientes, correspondería dictar al señor juez "a quo", cuestión sobre la cual no le compete a este Tribunal emitir opinión por la presente.

15º) Que, por otra parte, el recurrente se agravia de la decisión de mérito dictada respecto de su defendido, por considerar que la acción penal se encontraría extinguida en virtud de lo establecido por el art. 16 del Régimen Penal Tributario introducido por la ley 27.430, el cual a su entender corresponde aplicar al caso.

Asimismo, estimó que resultaría aplicable al caso también el instituto establecido por el art. 59 inc. 6º del Código Penal, afirmando que en su criterio "...la reparación integral del daño es efectivamente una causal más de extinción de la acción penal y se encuentra habilitada su aplicación...", sin efectuar otro desarrollo en torno a dicho planteo que la referencia a que la deuda se encuentra íntegramente cancelada.

16º) Que, al respecto, cabe establecer que, para que pueda resultar operativa la causal de extinción de la acción penal prevista por el art. 16 del Régimen Penal Tributario establecido por la ley 27.430, se exige la verificación de la concurrencia de

los requisitos legales previstos al efecto, lo cual demanda una sustanciación específica que en el caso no ha sido cumplida, atento a que la cuestión ha sido introducida recién como agravio por el recurso de apelación en trato.

En razón de lo expuesto, no corresponde a esta instancia el tratamiento actual de la procedencia, o no, del planteo señalado, toda vez que resultaría procedente que se forme en el juzgado "a quo" el respectivo incidente y, previa sustanciación, se adopte la decisión que se estime corresponder, otorgando a las partes la ocasión de expedirse sobre la cuestión introducida y de interponer los recursos que estimen eventualmente corresponder, de conformidad, asimismo, con lo solicitado por el recurrente por el memorial presentado en la oportunidad prevista por el art. 454 del C.P.P.N.

Del mismo modo, también corresponde dar trámite incidental al planteo de extinción de la acción penal por aplicación del art. 59, inc. 6° del Código Penal, al que se alude por el recurso de apelación en trato, para el caso que se formalice, por lo que el alegado efecto extintivo de la acción que habría tenido el supuesto pago invocado, no puede ser tenido por acreditado en esta instancia, con los efectos que pretende el recurrente, y por lo tanto no puede receptarse favorablemente.

17°) Que, también corresponde rechazar el agravio de la defensa relativo a la afectación presunta del derecho de defensa de P. H. C., con sustento en que se habría omitido tener en cuenta "...la prueba aportada por el imputado..." y en la falta de producción de las medidas probatorias solicitadas por aquél al momento de realizar su descargo.

En primer lugar, corresponde destacar que, contrariamente a lo afirmado por el recurrente, P. H. C. no aportó elemento de prueba alguno durante el trámite de la presente causa. Si bien por el escrito de descargo presentado con posterioridad a la audiencia en la que se le recibió la declaración indagatoria, el nombrado expresó que aportaba una "...planilla que en copia simple se adjunta a esta presentación -en una foja-...", por la que según lo expresado por aquél se acreditaría "...que la totalidad de los períodos, montos e impuestos intimados en la indagatoria del suscripto se encuentran absolutamente cancelados...", la misma no fue adjuntada (ver al respecto lo expresado por los considerandos 4º, segundo párrafo y 7º, de la resolución recurrida), siendo recién aportada en esta instancia por el recurso de apelación examinado, sin haber sido acompañada de constancia documental alguna que permita corroborar las circunstancias invocadas, observándose además que se trata de un listado con el detalle de las retenciones objeto de investigación y de leyendas tales como "PAGADO EFECTIVO", "PLAN AFIP " y "PAGADO", sin ninguna referencia a las fechas en las que se habrían hecho efectivos los pagos invocados -a excepción de seis cancelaciones presuntas-, ni al estado en que se encontrarían los planes de pagos aludidos.

Por lo demás, ha de señalarse que, sin perjuicio de que las partes pueden proponer diligencias al director de la investigación, "...El juez las practicará cuando las considere pertinentes y útiles; su resolución será irrecurrible..." (artículo 199 del C.P.P.N.).

Esto es así, pues "...la actividad del juez es técnicamente discrecional, queriéndose significar, con ello que, a diferencia de lo que ocurre durante el plenario -el juicio oral-, está concentrada sólo en las disposiciones del instructor... Es que la

pertinencia de la prueba, calificándola como necesaria a los fines de la investigación, incumbe solo al juez... Resulta del carácter escasamente contradictorio de esta etapa..." (confr. Reg. N° 136/12, CPE 237/2013/7/RH1 res. del 8/9/2015, Reg. Interno N° 385/15; CPE 1674/2014/1/RH1, res. del 6/6/2016, Reg. Interno N° 266/16, CPE 759/2016/1/RH1, res. del 9/3/2017, Reg. Interno N° 115/2017, CPE 27/2019/10/RH1, res. del 14/3/19, Reg. Interno N° 130/19 y CPE N° 415/2022/5/RH1, res. del 28/06/23, Reg. Interno N° 272/23, entre muchos otros, de esta Sala "B" y CPE 490/2018/2/CAI, res. del 6/3/2020, Reg. Interno N° 94/2020 y CPE 845/2016/6/CA2, res. del 10/11/2023, Reg. Interno N° 514/23, de la Sala "A" de esta Cámara).

Al respecto, cabe recordar que "...por la normativa procesal vigente, en la etapa de instrucción los jueces no están obligados a valorar todos y cada uno de los elementos de prueba incorporados al legajo, ni a pronunciarse sobre todos los descargos efectuados por el imputado, ni a producir todas las medidas de prueba solicitadas por aquél, sino sólo las que estimara pertinentes a fin de... comprobar si existe un hecho delictuoso mediante las diligencias conducentes al descubrimiento de la verdad (art. 193 del C.P.P.N.)..." (confr. Regs. Nos. 663/01, 664/01, 163/06, y CPE 1841/2013/CA5, res. del 2/11/18, Reg. Interno N° 951/18, entre muchos otros, de esta Sala "B" y Reg. CPE 1353/2018/3/CA1, res. del 12/5/22, Reg. Interno N° 216/22 y CPE 845/2016/6/CA2, res. del 10/11/2023, Reg. Interno N° 514/23, de la Sala "A" de esta Cámara).

18º) Que, en cuanto al resto de los agravios de la parte recurrente, por ninguno de los argumentos expresados y desarrollados por el recurso de apelación interpuesto y por el memorial presentado en la ocasión prevista por el art. 454 del C.P.P.N., se

controvierten las conclusiones a las que arribó el juzgado de la instancia anterior por la resolución recurrida, que sustentan la estimación referente a que el nombrado, en la calidad de agente de retención, habría practicado las retenciones del Impuesto a la Transferencia de Inmuebles en los períodos fiscales junio/2016 a diciembre/2016, enero/2017, abril/2017 a diciembre/2017, marzo/2018 a agosto/2018, octubre/2018 y noviembre/2018, y del Impuesto a las Ganancias en los períodos fiscales septiembre/2016, julio/2017, septiembre/2017, noviembre/2017, mayo/2018, julio/2018 y octubre/2018, por montos superiores a la suma de \$100.000 por tributo y por período fiscal, y que no las depositó a la orden del fisco nacional a las fechas de vencimiento general.

En primer lugar, cabe señalar que la realización efectiva de las retenciones de que se trata se evidencia, con el alcance de la presente etapa procesal, por la presentación ante el organismo recaudador de las declaraciones juradas F. 744 respectivas con relación a los períodos mensuales involucrados (confr. fs. 61/88 de estas actuaciones). Es de destacar que los datos consignados en aquellos formularios no han sido cuestionados por el recurrente, por el contrario, por el recurso de apelación interpuesto la parte hizo especial referencia a que "...es el propio C. quien deja constancia ante la AFIP de las retenciones efectuadas..." (se prescinde de las letras mayúsculas del texto original).

Asimismo, de las constancias obrantes a fs. 17/53 de este expediente principal, surge el detalle de los sujetos retenidos, de los montos involucrados y de los meses en los que se habrían realizado las retenciones investigadas. En ese sentido, las pruebas reseñadas, dan cuenta de que las retenciones habrían sido efectuadas y declaradas ante el fisco.

Por otro lado, con relación a lo alegado por la defensa en cuanto a que los importes retenidos fueron efectivamente depositados, corresponde destacar, además de lo expresado por el considerando anterior, que por la denuncia formulada por la A.F.I.P. que dio inicio a las presentes actuaciones y por los informes presentados por el organismo fiscal en la presente causa (confr. fs. 3/10, 94/97 y 109 de los autos principales y documento digital denominado "Cuerpo impresiones de VEP"), se informaron los pagos parciales que habría realizado el imputado respecto de algunas de las obligaciones que aquí se investigan, siendo que los pagos que fueron efectuados con anterioridad a las fechas de vencimiento general para el depósito de las retenciones respectivas, fueron tomados en consideración para la estimación de los montos presuntamente omitidos de depositar, tanto por el dictamen por el que la señora fiscal interviniente solicitó la citación del imputado a prestar la declaración indagatoria como por la resolución recurrida.

Por lo tanto, lo alegado por el imputado y su defensa en cuanto a que no fueron considerados los pagos realizados por el nombrado, debe ser, por el momento, descartado, sin perjuicio de las medidas probatorias que puedan disponerse en la instancia anterior con relación a las cancelaciones presuntas informadas por el recurrente por la constancia acompañada por el recurso de apelación aquí interpuesto.

Asimismo, ha de destacarse que las omisiones de depositar en tiempo oportuno las sumas retenidas, en este caso en concepto de Impuesto a la Transferencia de Inmuebles y del Impuesto a las Ganancias en los períodos fiscales investigados, se configuran objetivamente con la omisión de ingresar al fisco los importes retenidos, dentro del plazo establecido por ley, y la alegación de que la omisión no habría

respondido a una "maniobra defraudatoria" y que por ello no se configuraría "...la presencia de la faz subjetiva del tipo penal que se le pretende endilgar al señor P. C....", también debe ser descartado, porque además de no exigir el tipo penal aplicable para su configuración objetiva la realización de una maniobra defraudatoria o engañosa en los términos invocados por la defensa, la reiteración de ese mismo comportamiento por parte del imputado, en principio, descarta que se trate de una situación excepcional que pudiera haber obedecido a alguna circunstancia coyuntural inadvertida y por lo tanto, que no hubiese sido dolosa.

19º) Que, en efecto, en el caso concreto, habiéndose practicado las retenciones del Impuesto a la Transferencia de Inmuebles y del Impuesto a las Ganancias en los períodos mensuales investigados en autos, se configuró para el agente de retención, P. H. C., el deber de ingresar al fisco nacional aquellos importes al vencimiento del plazo general de ingreso, el cual no se cumplió, quedando las sumas retenidas indebidamente en poder de aquél, evidenciando aquella circunstancia, asimismo, la posibilidad de hecho de llevar a cabo la conducta debida. Las circunstancias mencionadas no se encuentran controvertidas en estas actuaciones.

En este punto es del caso recordar que, por lo establecido legalmente para las operaciones comerciales que tuvieren por objeto la transmisión a título oneroso del dominio de bienes inmuebles ubicados en el país (con relación al Impuesto a las Ganancias) y cuando el sujeto enajenante fuere una persona física o sucesión indivisa y la transferencia no resulte alcanzada por el Impuesto a las Ganancias (caso del Impuesto a la Transferencia de Inmuebles), los escribanos -o los otros funcionarios autorizados para ejercer las mismas funciones- son quienes tienen la obligación de actuar como agente de retención de los tributos aludidos, reteniendo

materialmente los importes respectivos al momento de perfeccionarse la transferencia de dominio (confr. Resoluciones Generales de A.F.I.P. Nos. 2139/2006 y 2141/2006).

Debe tenerse presente que el delito se consuma, en su faz objetiva, en el preciso momento en que la conducta exigible debió llevarse a cabo, y no fue ejecutada (C.S.J.N. 320:2271 -en relación con el artículo 8º de la ley N° 23.771, de similar estructura al tipo previsto por el artículo 9º de la ley 24.769-; C.N.P.E., Regs. N° 251/00 y 499/02 de la Sala "B" y Reg. N° CPE 490/2018/2/CA1, res. del 6/3/2020, Reg. Interno N° 94/2020 de la Sala "A"). Por lo expresado, el argumento defensorista referido a que con posterioridad a la consumación de los hechos, los importes retenidos habrían sido finalmente depositados, no modifica la estimación acerca de la configuración del delito que se atribuye al imputado.

En ese sentido, y contrariamente a lo afirmado por la defensa de P. H. C., este Tribunal advierte que los elementos de prueba mencionados y que fueron valorados por el señor juez de la instancia anterior por la resolución apelada, 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 que se efectuó por aquel decisorio, relativa a la acreditación de la materialidad de los hechos de apropiación indebida del Impuesto a la Transferencia de Inmuebles y del Impuesto a las Ganancias por los períodos fiscales señalados y de la participación culpable de P. H. C. en aquéllos.

20º) Que, finalmente, corresponde dejar sentado que si bien el señor juez "a quo" dictó el auto de procesamiento de P. H. C., por considerarlo autor penalmente responsable del delito de apropiación indebida de tributos, previsto por el art. 4 del Régimen Penal Tributario establecido por la ley 27.430, la norma legal no se

encontraba vigente al momento de la comisión presunta de algunos de los hechos que integran el objeto procesal de autos (períodos fiscales junio/2016 a noviembre/2016, enero de 2017 y abril a octubre de 2017) ya que, en ese entonces y respecto de aquel delito, regía el art. 6 de la ley 24.769, con la modificación introducida por la ley 26.735.

Sin perjuicio de ello, esa cuestión no tiene incidencia respecto del auto de procesamiento apelado. En efecto, en la medida en que los hechos presuntos de apropiación indebida del Impuesto a la Transferencia de Inmuebles y del Impuesto a las Ganancias por los cuales se dictó el auto de procesamiento de P. H. C. se relacionan con sumas retenidas que, por impuesto y período, según el caso, superan las condiciones objetivas de punibilidad establecidas tanto por la ley vigente al momento de los hechos –la ley 24.769, texto según ley 26.735- como por el régimen legal introducido por la ley 27.430, resulta innecesario establecer en este momento del proceso y a los fines de sustentar concretamente un pronunciamiento de aquel tipo, si los hechos deben ser analizados, o no, desde la perspectiva de una ley que entró en vigencia con posterioridad al momento de la comisión presunta de aquellos sucesos.

Expresado de otra manera, en situaciones como las aludidas, aquella definición "...carece de trascendencia, pues lo fundamental resulta ser la determinación referente a la procedencia o la improcedencia de la medida, en los términos del art. 306 del código adjetivo ya que la calificación recaída en este tipo de pronunciamientos no causa estado, no es vinculante para el Ministerio Público, ni condiciona un eventual cambio de calificación en el requerimiento de elevación a juicio y en la sentencia definitiva (conf. Regs. 426/00, 243/06 y 182/07, entre otros

de la Sala 'B' de esta Cámara y 7/12, 72/12, 251/12, 288/12, 533/12, 627/12 y 689/12 de la Sala 'A...)', con distinta integración a la actual (confr. CPE 701/2017/20/CA7, res. del 21/05/18, Reg. Interno N° 315/18 y CPE 269/2018/8/CA3, res. del 29/06/18, Reg. Interno N° 488/18 de esta Sala "B" y CPE 490/2018/2/CA1, res. del 6/03/2020, Reg. Interno N° 94/20 de la Sala "A" de esta Cámara).

21°) Que, por cuanto se ha expresado por la presente, el auto de procesamiento dictado respecto de P. H. C. -con el alcance señalado por los considerandos 8° a 14° de la presente- resulta ajustado a derecho y a las constancias de la presente causa, sin que los agravios formulados por la defensa logren modificar aquella estimación, por lo que debe ser confirmado.

22°) Que, con respecto al monto del embargo dispuesto por el juzgado de la instancia anterior, por lo manifestado por la defensa de P. H. C. no se demuestra la improcedencia concreta 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, 387/04, CPE 87/2019/6/CA2, res. del 5/10/22, Reg. Interno N° 434/22 y CPE 669/2021/2/CA1, res. del 3/7/23, Reg. Interno N° 282/2023 de la Sala "B" y CPE 664/2016/4/CA2, res. del 13/6/23, Reg. Interno N° 249/2023 de la Sala "A", ambas de esta Cámara).

En efecto, se observa que el señor juez "a quo" ha tenido en cuenta los importes originarios supuestamente retenidos y el tiempo transcurrido desde aquellas retenciones, así como también los pagos parciales efectuados ("...habrá de tenerse en cuenta el capital aún adeudado..."), las eventuales actualizaciones que pudieran corresponder, las costas y los gastos del proceso (art. 533 del C.P.P.N.), lo que

permite concluir que el monto por cual se trabó embargo respecto de P. H. C. no resulta desproporcionado.

En este sentido, corresponde establecer que no se exige al juzgado "a quo" el cálculo exacto de las sumas que eventualmente correspondería ingresar, sino que basta efectuar una evaluación aproximada de aquellas sumas.

Por lo demás, deviene evidente que la referencia de un nombre y un apellido diferentes a los del imputado, efectuada por el considerando 18° de la resolución recurrida, responde a un error material que carece de relevancia, al advertirse ajustada a las constancias de la causa la fundamentación del monto de embargo fijado y observarse consignado correctamente el nombre y el apellido del imputado por el punto II de la parte dispositiva del pronunciamiento examinado.

Por lo tanto, la impugnación efectuada respecto de lo dispuesto por el punto dispositivo II de la resolución apelada, tampoco puede prosperar.

23°) Que, finalmente, de la consulta efectuada en el Sistema de Gestión Judicial Lex 100 de la presente causa, surge la existencia de un incidente de nulidad (por el escrito de descargo presentado oportunamente, el imputado y su defensa plantearon la nulidad de la intimación de los hechos formulada al nombrado en la ocasión de recibirle la declaración indagatoria, expresando por la presentación aludida que "...así solicito formalmente se declare..." -confr. escrito incorporado al legajo digital-) y de dos incidentes de inconstitucionalidad (planteos formulados por el imputado y su defensa respecto de la validez constitucional del art. 6 de la ley 24.769), cuya formación fue ordenada por la resolución recurrida y a los que esta sala tiene actualmente restringido el acceso a través del sistema informático aludido, pudiendo

observarse las fechas de la última actuación de tales incidentes, advirtiéndose que se corresponden con la fecha en la que se dictó el pronunciamiento apelado (27/04/2023), cuestión por la cual corresponde encomendar al tribunal de la instancia anterior que resuelva los planteos introducidos con la celeridad que la situación impone y, por otra parte, que en lo sucesivo se observe lo establecido por el art. 452 del C.P.P.N., para la elevación de los recursos al Superior.

Por lo expresado, SE RESUELVE:

I. CONFIRMAR la resolución recurrida en cuanto dispuso el auto de procesamiento de P. H. C. , con el alcance indicado por los considerandos 8° a 14° de la presente resolución, por los hechos objeto de este pronunciamiento (confr. considerando 18° de la presente), CON COSTAS (arts. 530, 531 y ccs. del C.P.P.N.).

II. CONFIRMAR el punto dispositivo II de la resolución recurrida.

III. ENCOMENDAR al tribunal de la instancia anterior en los términos del considerando 14°, 16° y 23° de la presente resolución.

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

Firman sólo los suscriptos por encontrarse vacante la vocalía restante de esta Sala.

