

LEGAJO DE APELACIÓN DE M. C. Y OTROS FORMADO EN LA CAUSA N° CPE 397/2018, CARATULADA: “DISTRIBUIDORA BOSAN S.A. Y OTROS SOBRE INFRACCIÓN LEY 24.769”. J.N.P.E. N° 11. SECRETARÍA N° 21. EXPEDIENTE N° CPE 397/2018/3/CA1. ORDEN N° 31.139. SALA “B”.

Buenos Aires, de julio de 2023.

**VISTOS:**

El recurso de apelación interpuesto por la defensa de M. C. y de A. A. F. contra la decisión del tribunal de la instancia anterior de dictar el auto de procesamiento de los nombrados y de ordenar que se trabe un embargo sobre los bienes de cada uno de aquéllos (puntos dispositivos IV, V y VI).

Los memoriales por los cuales el representante de la parte querellante (A.F.I.P.-D.G.I.) y la defensa de M. C. y de A. A. F. informaron en la oportunidad prevista por el art. 454 el C.P.P.N.

**Y CONSIDERANDO:**

1º) Que, en cuanto interesa a este pronunciamiento, por la resolución recurrida se dictó el auto de procesamiento de M. C. y de A. A. F. por considerárseles en principio penalmente responsables, el primero en el carácter de autor y el segundo en el de partícipe necesario, del delito de evasión tributaria agravada respecto del Impuesto sobre los Débitos y Créditos en Cuentas Bancarias y Otras Operaciones a cuyo pago DISTRIBUIDORA BOSAN S.A. podría haberse encontrado obligada por los ejercicios anuales 2009 y 2010.

Concretamente, la imputación que se dirige en la causa a M. C. y a A. A. F. por aquellos sucesos presuntamente ilícitos, se sustenta en la hipótesis de que los créditos y los débitos que se registraron durante los ejercicios anuales 2009 y 2010 en las cuentas corrientes bancarias abiertas a nombre de DISTRIBUIDORA BOSAN S.A. en el H.S.B.C. BANK ARGENTINA, habrían gozado indebidamente de una exención en el Impuesto sobre los Débitos y Créditos en Cuentas Bancarias y Otras Operaciones, dando lugar a evasiones presuntas de \$ 2.560.983,51 y de \$ 4.970.887,68, respectivamente.

En el sentido indicado por el párrafo que antecede, el tribunal de la instancia previa estimó que aquellos hechos presuntos se habrían concretado “...mediante la utilización fraudulenta de la exención prevista en el inciso sin número del art. 10 del decreto N° 380/2001 (y modificatorios), al haber[se] realizado el depósito de cheques y el posterior retiro del dinero en efectivo de ~~las cuentas bancarias abiertas a nombre de DISTRIBUIDORA BOSAN SA, en~~



*algunos casos, previa transferencia entre tales cuentas. La mencionada sociedad, en identidad con su estatuto constitutivo, declaró ante la entidad bancaria HSBC [BANK] ARGENTINA S.A. utilizar en forma exclusiva las cuentas para la distribución de diarios, revistas y afines y, a su vez, declaró como actividad ante la AFIP la venta al por mayor de diarios y revistas, cuando no habría llevado a cabo en la realidad las actividades referidas...”.*

Asimismo, como una circunstancia demostrativa del volumen considerable de dinero que se habría canalizado por intermedio de las cuentas corrientes de DISTRIBUIDORA BOSAN S.A., por el pronunciamiento recurrido se puso de resalto que “...[e]n las cuentas bancarias [de aquella sociedad], según la información obrante en las bases de datos del organismo recaudador, en el año 2009 se registró un total acreditado de \$ 218.487.882 y en el año 2010 de \$ 412.835.630...”.

2º) Que, en lo que concierne a la decisión del tribunal de la instancia previa de dictar el auto de procesamiento de M. C. y de A. A. F., la defensa de los nombrados se agravió, en primer lugar, por considerar que el pronunciamiento aludido “...exhibe un relevante déficit de razonabilidad que la realza como carente de adecuada motivación y una incorrecta interpretación jurídica que la torna, también, ausente de fundamentación...”.

Asimismo, sostuvo que el “...informe final de inspección que realizara la AFIP (a instancia del Poder Judicial en la órbita de la derogada ley n° 24769 -art. 18-) y en función del cual se encadena la supuesta acreditación de los hechos incriminados, (1) resulta violatorio de la normativa aplicable en la materia, (2) inducido evidentemente como válido por los funcionarios actuantes del ente fiscal e (3) insuficiente para reconstruir objetiva y realmente los hechos que constituyen el objeto procesal de la pesquisa, teniendo en cuenta que bajo ningún punto de vista puede equipararse con una Determinación de Deuda -DO- expedida conforme a los requisitos y presupuestos de procedencia y legalidad que establece la Ley de Procedimientos Tributarios n° 11.683 y modificatorias [que en el caso no se llevaron adelante por entender el organismo recaudador que se habían prescripto las acciones para perseguir el cobro de las deudas tributarias, de modo que, a criterio de la defensa] “...resulta inviable el abordaje dogmático que corresponde a la Justicia Penal, toda vez que no habiendo deuda determinada del modo y forma que definió el legislador -Procedimiento previsto por la ley n° 11.683 deviene imposible la demostración material de los episodios controvertidos en autos...”.

Asimismo, en sustento del agravio reseñado por el párrafo anterior, la defensa afirmó que el juzgado “a quo” incurrió en “...un comportamiento claramente inconsecuente y violatorio de las más elementales



## *Poder Judicial de la Nación*

*reglas de la lógica [...], toda vez que por un lado el juzgado descarta la aplicación de la ley n° 24.769 [por aplicación del principio de la retroactividad de la ley penal más benigna] mientras que por otro sostiene la aplicación de una disposición incluida en dicho régimen -ausente en el vigente- [en referencia al art. 18 de la ley 24.769]...” (se prescinde del resaltado del original).*

Por otro lado, la defensa cuestionó que para confeccionar el “...*informe final de inspección...*”, los funcionarios actuantes hayan acatado la indicación de la Sección Penal Tributaria de la Dirección Regional Palermo de la A.F.I.P.-D.G.I. de que “...*mediante manda judicial se dispuso que se deberá impulsar la determinación de deuda, únicamente respecto de la información que se obtenga del HSBC Bank Arg. SA...*”, lo que implicó una orden de “...*parcializar el trabajo encomendado a la AFIP en desmedro de una recreación totalizadora de los hechos...*” (se prescinde del resaltado y del subrayado del original), y que, además, la estimación sobre lo adeudado efectuada por aquella vía “...*fue realizad[a] sobre bases presuntivas...*”, lo cual, a criterio de la defensa, resultaría incompatible con la búsqueda de la verdad material, el principio de inocencia y la garantía de la defensa en juicio.

Asimismo, respecto de los autos de mérito a los que viene haciéndose alusión, la defensa sostuvo que, incluso de no admitirse los agravios reseñados, de todas maneras no podrían estimarse acreditados los hechos imputados en la medida que no se ha dispuesto hasta el momento la producción de “...*una pericia contable totalizadora del objeto procesal del sumario a través del cual [...] puedan reconstruirse adecuadamente los hechos, procurando la determinación de la base imponible correspondiente sobre cimientos ciertos y reales para luego establecer, en su caso y en función de la alícuota correspondiente, el impuesto supuestamente evadido en el impuesto a los débitos y créditos bancarios...*” (se prescinde del resaltado del original).

Finalmente, la defensa se agravió del embargo dispuesto sobre los bienes de M. C. y de A. A. F., por considerar incorrecto que, para establecer el monto de la medida cautelar, se hayan computado las sumas presuntamente evadidas y los intereses resarcitorios devengados cuando el organismo recaudador dejó de “...*manifiesto [el] desinterés en reclamar monto alguno por la supuesta deuda generada, en cuanto aseveró que los períodos fiscales estaban prescriptos [...] y resolviendo la AFIP en consecuencia no realizar procedimiento alguno en los términos de la ley n° 11.683 (tendiente a determinar de oficio obligaciones tributarias omitidas por el contribuyente, ni expedir boleta de deuda ni promover ningún reclamo en la esfera administrativa y/o judicial)...*” (se prescinde nuevamente del resaltado del original).



3º) Que, de los agravios reseñados precedentemente, corresponde tratar en primer lugar el relacionado con la fundamentación aparente que se atribuye a la resolución del tribunal de la instancia anterior en lo concerniente a la situación de M. C. y de A. A. F., ya que la admisión eventual de aquel cuestionamiento y la descalificación consecuente del auto de procesamiento de los nombrados como acto jurisdiccional válido, 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, 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.

Asimismo, cabe recordar que por la normativa procesal vigente, en la etapa de instrucción los jueces no están obligados a tratar todos y cada uno de los elementos de prueba incorporados al legajo, ni todos los argumentos ofrecidos como descargo por el imputado, ni a disponer la producción de todas las medidas de prueba solicitadas por aquél, sino sólo las que estimen 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, 981/01, 598/04, 813/10, 379/13 y CPE 695/2016/6/CA3, res. del 11/02/22, Reg. Interno N° 31/22, entre muchos otros, de esta Sala “B”).

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. Regs. Nos. 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 personales de M. C. y de A. A. F., se enunciaron los hechos investigados y los comportamientos que se atribuyen a los nombrados, 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 las conductas presuntas de aquéllos, 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 sí 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. Int. N° 177/23, entre otros, de esta Sala “B”), la pretensión de que el auto de procesamiento de M. C. y de A. A. F. sea descalificado como acto jurisdiccional válido, no puede prosperar.

7º) Que, el siguiente de los agravios reseñados por el considerando 2º de esta resolución remite al examen de una cuestión que no resulta novedosa. Esta Sala “B” se ha pronunciado con anterioridad sobre el tema en procesos sustanciados por hechos presuntos de evasión tributaria cometidos en vigencia de la ley 24.769, con fundamentos que, además, resultan aplicables a las previsiones del Régimen Penal Tributario aprobado por el Título IX de la ley 27.430, en tanto ambos cuerpos legales incluyen textos normativos similares para regular las cuestiones en torno a las cuales gira el agravio de la defensa.

8º) Que, en un caso en el que el organismo recaudador había desestimado la posibilidad de iniciar el procedimiento de determinación de oficio por considerar prescripta la acción para exigir el pago del tributo, este Tribunal rechazó cuestionamientos similares a los efectuados en autos con sustento en los fundamentos siguientes:

“...13º) *Que, tampoco constituye una circunstancia que obste al dictado de un auto de procesamiento, el hecho de que el organismo recaudador no haya sustanciado los procedimientos administrativos de determinación de deuda para establecer la existencia y la cuantía de las obligaciones de pago que [los contribuyentes involucrados] habrían omitido*



*exteriorizar oportunamente respecto del Impuesto a las Ganancias del ejercicio anual 2005.*

*En el sentido indicado por el párrafo anterior, esta Sala 'B' [...] con un criterio que, 'mutatis mutandi', resulta aplicable al caso en examen, ha establecido: '...no se advierte, ni la parte recurrente ha logrado demostrar, que una circunstancia inherente al procedimiento tributario, sobreviniente a la consumación presunta del delito de evasión tributaria, como es la prescripción de las acciones para determinar y exigir el pago de la obligación tributaria objeto de aquel hecho, pueda hacer desaparecer la presunta ofensa que para el fisco nacional habría aparejado en sede penal en su momento la comisión presunta del delito [...] Por otro lado, las manifestaciones que la defensa [...] efectuó a partir de la ausencia, como consecuencia de la extinción por prescripción de las acciones mencionadas por el párrafo anterior, de una resolución determinativa de deuda, en el sentido de que '...al no existir hecho imponible respecto del Impuesto a las ganancias correspondiente al ejercicio 2005, no puede haber imputación por una evasión inexistente...' [...], tampoco pueden ser compartidas, pues presuponen '...asignarle carácter constitutivo a la determinación impositiva, olvidando que ello es únicamente atribuible al hecho imponible o generador de la obligación tributaria y no al acto de su determinación, de indudable naturaleza declarativa...' (Fallos 290:254, considerando 16°).*

*Finalmente, por dejar en evidencia que constituye un aspecto ajeno a la configuración del delito de evasión tributaria, corresponde recordar que esta Sala 'B' incluso ha establecido que '...la determinación administrativa de la deuda tributaria practicada por los organismos administrativos competentes no es una condición de procedibilidad en el proceso penal, y tampoco es obligatoria, ni es irrevisable, ni es definitiva, ni es vinculante para el órgano jurisdiccional interviniente en la causa penal (confr. Regs. Nos. 269/11 y 116/13, entre muchos otros, de esta Sala 'B')...' (confr. Reg. N° 250/13 y CPE 1191/2015/1/CA1, res. del 23/05/17, Reg. Interno N° 331/17, ambos de esta Sala 'B')...' (confr. CPE 1652/2014/37/1/CA23, res. del 31/08/17, Reg. Interno N° 575/17, de esta Sala 'B').*

*14°) Que, asimismo, concordantemente con lo puesto de resalto por el considerando anterior, esta Sala 'B', por pronunciamientos anteriores, ha establecido también que las conclusiones a las cuales el organismo recaudador pudiese arribar en función del procedimiento regulado por los arts. 17 y ccs. de la ley 11.683 '...no resulta[n] vinculante[s] ni para el juzgado 'a quo' ni para este Tribunal.*



## *Poder Judicial de la Nación*

*En este sentido, por el pronunciamiento del Reg. N° 686/06 de la Sala 'B', este Tribunal ha establecido: '...no resulta posible desconocer las atribuciones otorgadas a los jueces de la Nación por la Constitución Nacional, con relación a conocer y decidir en el marco de todas las causas que versen sobre puntos regidos por la Constitución Nacional y por las leyes de la Nación'.*

*'...la regla prevista por el art. 9 del C.P.P.N. es precisa e inequívoca con respecto a que los tribunales deben resolver todas las cuestiones que se susciten en el proceso, con excepción de las prejudiciales, naturaleza que no revisten la determinación del hecho imponible ni la existencia de la obligación tributaria, circunstancias que, en principio, no pueden dejar de establecerse jurisdiccionalmente con relación a imputaciones como las de autos...'...*" (confr. Reg. N° 511/11; CPE 1652/2014/6/1/CA6, res. del 21/10/15, Reg. Interno N° 505/15; CPE 1652/2014/20/1/CA13, res. del 30/06/16, Reg. Interno N° 308/16; y CPE 1652/2014/23/1/CA14, res. del 03/03/17, Reg. Interno N° 99/17; CPE 1652/2014/18/2/CA34, res. del 23/10/17, Reg. Interno N° 719/17; y CPE 1652/2014/31/9/CA67, res. del 28/12/17, Reg. Interno N° 937/17, entre otros, de esta Sala 'B').

*15º) Que, la defensa de [los imputados] manifestó también que la ausencia de sustanciación del procedimiento de determinación de oficio respecto del Impuesto a las Ganancias del ejercicio fiscal 2005 '...ha impedido el derecho de defensa pues aquel procedimiento reconoce al contribuyente la posibilidad de participar y de ofrecer la prueba que estime conveniente para acreditar su posición...'. Sin embargo, ni por el recurso de apelación interpuesto a fs. [...] del legajo principal, ni por el memorial que luce a fs. [...] de este incidente, se identificaron los descargos y/o los medios de prueba concretos que aquella parte se habría visto privada de efectuar y/o de solicitar por no haberse tramitado el procedimiento administrativo al cual viene haciéndose mención. Tampoco se indicó la incidencia que aquellos descargos y/o medios de prueba eventuales podrían haber tenido en la resolución del caso, ni se explicó, en su defecto, la razón que impediría efectuar aquellos ofrecimientos de prueba y/o descargos hipotéticos en sede judicial.*

*En el sentido indicado por el párrafo anterior, corresponde recordar que este Tribunal ha establecido con anterioridad: '...por la circunstancia de haberse concretado la denuncia y requerido la instrucción sin la determinación de oficio de la deuda tributaria, cuya procedencia invocó el recurrente, no se impide la demostración en el proceso de la inexistencia de los extremos fácticos que son materia de la imputación [...] Por lo tanto, no se advierte que con la interpretación objetada se afecten, de algún modo, las*



*garantías constitucionales referentes al debido proceso legal y al derecho de defensa en juicio (confr. Regs. Nos. 203/98 y 250/04, de esta Sala 'B') [...] En este sentido, la potestad del tribunal a quo de revisar las actuaciones efectuadas por los organismos que dictaminaron o informaron y de resolver conforme a la legislación vigente, lejos de resultar un acto que conculque alguna garantía constitucional, constituye exactamente lo contrario, esto es una salvaguardia para el imputado por la cual se efectiviza la garantía de juez natural -en la cual debe entenderse comprendida el derecho a la intervención de un juez imparcial e independiente- y la revisabilidad de los actos de la administración, en cuanto se vinculan con algún elemento constitutivo de algún delito, circunstancia por [la] cual se habilita la amplia discusión en el proceso penal de aquellos extremos... ” (confr. Reg. N° 226/06, de esta Sala 'B').*

*Por lo tanto, el agravio aludido no puede prosperar, pues la parte recurrente no ha demostrado, ni este Tribunal advierte, una afectación concreta y efectiva al derecho de defensa en juicio cuya subsanación eventual imponga revertir o dejar sin efecto el auto de procesamiento dictado en la causa... ” (confr. CPE 1652/2014/33/5/CA46, res. del 19/10/18, Reg. Interno N° 896/18, de esta Sala “B”).*

*9º) Que, por otro lado, la afirmación de la defensa de que el juzgado “a quo” habría incurrido en “...un comportamiento claramente inconsecuente y violatorio de las más elementales reglas de la lógica [...], toda vez que por un lado el juzgado descarta la aplicación de la ley n° 24.769 [por aplicación del principio de la retroactividad de la ley penal más benigna] mientras que por otro lado sostiene la aplicación de una disposición incluida en dicho régimen -ausente en el vigente- [en referencia al art. 18 de la ley 24.769]...” (se prescinde del resaltado del original), resulta desvirtuada por los términos del recurso de apelación deducido por la misma parte.*

*En efecto, más allá de que no se advierte que por la resolución recurrida el tribunal de la instancia anterior haya hecho alusión a “...la aplicación de una disposición incluida en [el] régimen [de la ley 24.769] -ausente en el vigente [del Título IX de la ley 27.430]-... ”, el argumento de la defensa se sustenta en supuestas regulaciones procesales diferentes que, algunos párrafos posteriores del escrito de la impugnación, niega con énfasis al manifestar: “...No obstante, y **sin perjuicio de lo expuesto, el derogado art. 18 de la ley n° 24.769 también exigía la emisión de un ‘acto administrativo’ en el marco del ‘procedimiento de verificación y determinación de la deuda’, motivo por el cual la ausencia de legalidad y consecuente invalidez del informe de inspección de AFIP que fundamentó la intimación deviene **manifiestamente improcedente** (sic), impidiéndole sostener la imputación que***





*formula el Juzgado de Primera Instancia en virtud, precisamente, de la ausencia de acto administrativo emanad[o] de autoridad competente...*" (el resaltado es del original).

10º) Que, asimismo, tampoco se advierte, ni la parte recurrente intentó demostrar, la trascendencia que, para la situación procesal de M. C. y/o de A. A. F., podría eventualmente tener la adición de otras operaciones, distintas de las canalizadas a través de las cuentas de DISTRIBUIDORA BOSAN S.A. en el H.S.B.C. BANK ARGENTINA, en la individualización y la cuantificación de las obligaciones tributarias presuntamente evadidas en el caso por el Impuesto sobre los Débitos y Créditos en Cuentas Bancarias y Otras Operaciones.

Por lo demás, cabe poner de resalto que, como se expresó por la resolución en examen a partir de la información proporcionada por el organismo recaudador, "...DISTRUBUIDORA BOSAN SA registró únicamente cuatro cuentas bancarias, las que fueron abiertas en el HSBC BANK ARGENTINA SA...", y que la imputación que se dirige en autos a M. C. y a A. A. F. se sustenta en la hipótesis de que, no por algunos o la mayoría, sino por todos y cada uno de los créditos y de los débitos registrados en aquellas cuentas corrientes bancarias se habría gozado indebidamente de la exención prevista por el art. 11 del decreto del Poder Ejecutivo Nacional N° 380/01 para los distribuidores de diarios, de revistas y de afines.

Precisamente, en el sentido indicado por la parte final del párrafo que antecede, mediante afirmaciones que en sí mismas no fueron controvertidas por el recurso de apelación en examen, por el considerando 8º del auto de mérito en examen se expresó: "...a partir de los elementos de prueba referidos en los considerandos anteriores, [...] se encuentra acreditado, con el grado provisorio propio de esta instancia, que más allá de lo consignado en el contrato constitutivo de DISTRIBUIDORA BOSAN SA, dicha empresa no llevaba a cabo la actividad consistente en la venta al por mayor de diarios y revistas -tal como declaró ante la AFIP- y que, en consecuencia, las cuentas bancarias que utilizaba no se vinculaban con una actividad que justificase la aplicación de la exención del impuesto sobre los Créditos y Débitos sobre Cuenta Corriente Bancaria en los términos del inciso sin número del art. 10 del decreto N° 380/2001 (y modificatorios), de conformidad con lo normado por la ley 25.413 [...] En efecto, se advierte con claridad que las operaciones realizadas en las cuentas bancarias de la sociedad no tuvieron que ver con la actividad que, quienes pergeñaron la maniobra, declararon falsamente ante la AFIP y ante el HSBC BANK



*ARGENTINA SA, sino que se habría desarrollado una actividad financiera de cambio de cheques que no tenía que ver con aquélla, con la finalidad de beneficiarse fraudulentamente con la utilización de la exención referida...”.*

11º) Que, tampoco se advierte que la cuantificación de las obligaciones presuntamente evadidas que se efectuó por el informe del organismo recaudador que cuestiona la defensa y cuyas conclusiones el tribunal de la instancia anterior reprodujo por el auto de procesamiento en examen, se haya sustentado en alguna de las presunciones legales establecidas por el art. 18 de la ley 11.683.

La defensa hizo hincapié en que por aquel informe de la A.F.I.P.-D.G.I. se aludió a la “...*presunta evasión del impuesto a los débitos y créditos en cuenta corriente...*”. Sin embargo, se trata de una expresión que sin mayor dificultad puede identificarse como una conclusión provisional por parte de los funcionarios del organismo recaudador, a partir de la valoración de indicios de índole distinta y de los elementos de prueba que aquéllos hasta aquel momento habían logrado recolectar, y no con el resultado de la aplicación de una presunción legal.

Por lo demás, la utilización del modo potencial, por parte del tribunal de la instancia anterior, para la redacción de varias de las consideraciones efectuadas por la resolución recurrida, tampoco puede estimarse la consecuencia de aplicar presunciones legales, sino que “...*constituye un proceder que resulta acorde al carácter de provisional del temperamento previsto por el art. 306 del C.P.P.N. y a la instancia del trámite por la que transita la imputación que se dirige en la causa a [M. C. y a A. A. F.], en la que, va de suyo, el grado de conocimiento o de convicción al que deben arribar los jueces para habilitar el avance del proceso a las etapas siguientes no debe alcanzar el propio de la certeza...*” (confr. CPE 1571/2010/4/CA2, res. del 30/12/19, Reg. Interno N° 1045/19, de esta Sala “B”).

Por lo tanto, el agravio aludido no puede ser admitido, sin perjuicio de lo que pudiera opinarse sobre la posibilidad que, en sustento de un auto de procesamiento, se desarrolle una valoración probatoria que incluya, entre otros aspectos, la ponderación del resultado de aplicar alguna de las presunciones legales establecidas por el art. 18 de la ley 11.683.

12º) Que, finalmente, lo manifestado por la defensa de M. C. y de A. A. F. en el sentido que, por no contarse con una determinación administrativa de la deuda tributaria, la cuantificación de las obligaciones de pago que se estimaron evadidas debería haberse efectuado, cuanto menos, mediante un peritaje contable, tampoco puede prosperar.



En efecto, el tribunal de la instancia anterior tuvo en cuenta los montos que se consignaron por el informe que el organismo recaudador presentó en el caso como consecuencia que la intervención que se dio a aquel ente de conformidad con lo establecido por el art. 18, párrafo tercero, de la ley 24.769 (confr. fs. 69/70 vta. de los autos principales), al cual se adjuntaron “...los papeles de trabajo confeccionados al efecto, de los cuales surge la [...] pretensión fiscal...” (confr. fs. 132/144, del mismo legajo). Por aquellos documentos se expusieron los montos que se tomaron como base de cálculo para cada ejercicio anual involucrado, con un detalle, por mes y por día, de las sumas totales de los débitos y de los créditos que se registraron en cada una de las cuentas corrientes abiertas a nombre de DISTRIBUIDORA BOSAN S.A. en el H.S.B.C. BANK ARGENTINA. A aquellos montos, a su vez, se les aplicó la alícuota general del Impuesto sobre los Débitos y Créditos en Cuentas Bancarias y Otras Operaciones (confr. el art. 1 de la ley 25.413, según el texto establecido por el art. 3 de la ley 25.453, en cuanto dispone: “...Establécese un impuesto, cuya alícuota será fijada por el Poder Ejecutivo nacional hasta un máximo del SEIS POR MIL (6‰) que se aplicará sobre: a) Los créditos y débitos efectuados en cuentas -cualquiera sea su naturaleza- abiertas en las entidades regidas por la Ley de Entidades Financieras...”).

A pesar de que la información consignada en los documentos confeccionados por el organismo recaudador y la que surge de los antecedentes aportados por el H.S.B.C. BANK ARGENTINA permitiría conocer y controlar los cálculos a partir de los cuales se efectuó la estimación de lo evadido presuntamente por el tributo del que se trata, la parte recurrente no invocó la posibilidad de que se haya incurrido en algún tipo de error en aquellas estimaciones. Tampoco la defensa individualizó los puntos de comprobación que, concretamente, entiende que deberían ser dilucidados por intermedio de un peritaje contable.

Ante un estado de cosas como el aludido, en principio, “... ‘...cabe estimar aplicable en autos, ‘mutatis mutandi’, lo establecido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación mediante la sentencia de Fallos 253:472, en cuanto concluyó ‘...que no es pertinente la intervención de peritos cuando el esclarecimiento de la cuestión no requiere conocimientos técnicos especiales y sólo se trata [...] de comprobar hechos simples -Fallos: 185:213, considerando 5º-...’, en tanto debe diferenciarse lo concerniente a la realización de [...] cálculos matemáticos en principio sencillos, de los cuestionamientos que pudieran eventualmente dirigirse a las premisas de las que partieron aquellos cálculos, establecidas provisionalmente a partir de consideraciones jurídicas y fácticas sustentadas en la actividad de



*conocimiento y de valoración de la prueba desarrollada en el marco del proceso...*” (confr. CPE 1652/2014/33/5/CA46, res. del 19/10/18, Reg. Interno N° 896/18, de esta Sala “B”).

13º) Que, por último, en función y en sustento de todo lo expresado precedentemente, cabe recordar que “...*para el dictado del auto de procesamiento se requieren elementos de prueba por los cuales, al menos, se permita corroborar la existencia de un estado de probabilidad con respecto a la comisión del delito investigado, y a la participación culpable de los indagados por aquel hecho...*” (confr. Reg. N° 606/10 y CPE 2006/2011/3/CA1, res. del 26/10/17, Reg. Interno N° 727/17, entre muchos otros, de esta Sala “B”), y que, en ese contexto, “...*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 Fiscal, ni condiciona un eventual cambio de calificación en el requerimiento de elevación a juicio y en la sentencia definitiva (confr. Regs. Nos. 426/00, 243/06 y 182/07, entre otros, de la Sala ‘B’ y 7/12, 72/12, 251/12, 288/12, 533/12, 627/12 y 689/12 de la Sala ‘A’)...*” (confr. Reg. N° 4/13; CPE 701/2017/20/CA7, res. del 21/05/2018, Reg. Interno N° 315/18; y CPE 1042/2018/8/CA3, res. del 18/02/21, Reg. Interno N° 42/21, de esta Sala “B”).

También, que “...*por la necesidad eventual de producir alguna medida de prueba, y por los resultados que aquélla pudiera traer aparejada en el futuro, no se impide adoptar el temperamento que se establece por el art. 306 del ordenamiento adjetivo, pues por aquel ordenamiento se prevé el carácter provisorio, revocable y reformable del auto de procesamiento (art. 311 del C.P.P.N.), precisamente para que el juez pueda meritar aquellas circunstancias futuras en el supuesto en que se produjesen...*” (confr. Regs. Nos. 1036/05, 132/08, 7/11, 379/11, 703/11, 762/11, 161/12; y CPE 225/2018/4/CA2, res. del 18/04/22, Reg. Interno N° 149/22, de esta Sala “B”, entre muchos otros).

14º) Que, por todo lo establecido a lo largo de los considerandos que anteceden, corresponde concluir que por ninguno de los argumentos invocados por el recurso de apelación en examen y los que, relacionados con los agravios introducidos al deducirse aquella impugnación, reprodujo la defensa en esta instancia (confr. arts. 445, 450 y 454 del C.P.P.N.), se desarrollaron razones suficientes para dejar sin efecto, revertir o modificar la



decisión del juzgado “a quo” de dictar el auto de procesamiento de M. C. y de A. A. F.. Por lo tanto, los puntos dispositivos IV y V de la resolución recurrida deben ser confirmados.

15º) Que, por el contrario, con relación a las medidas cautelares que se establecieron por el punto dispositivo VI de la resolución en examen, asiste razón a la defensa de M. C. y de A. A. F. en cuanto cuestionó que el juzgado “a quo”, para disponer el embargo sobre los bienes de los nombrados hasta cubrir en cada caso la suma de \$ 280.000.000, haya computado “...la suma presuntamente evadida...” y “...los intereses resarcitorios previstos por el artículo 37 de la ley 11.683...”, a pesar de que en el marco de la causa el organismo recaudador presentó un informe por el cual se afirmó que se encontraban prescriptos los poderes y las acciones del Fisco Nacional para exigir el cumplimiento de aquellas obligaciones (confr., por ejemplo, el “INFORME FINAL” que luce en copia a fs. 141/144 del legajo principal, en cuanto por aquél se “...dej[ó] constancia que se trata de períodos fiscales que se encuentran prescriptos a la fecha [de emisión de aquel informe]...”, como también lo reseñado por el tribunal de la instancia anterior mediante el considerando 3º, apartado “12”, de la resolución que, también en copia, obra a fs. 115/123 del mismo legajo, en el sentido de que, respecto de DISTRIBUIDORA BOSAN S.A., “...el organismo recaudador expresó que por carecer de interés fiscal no continuó con el procedimiento de determinación de oficio...”).

16º) Que, por lo tanto, en las condiciones que se verifican actualmente en la causa, resultaría aplicable, “mutatis mutandi”, lo que se ha expresado por pronunciamientos anteriores de esta Sala “B”, en el sentido siguiente:

“...26º) Que, por el art. 518, párrafo primero, del C.P.P.N. se establece: ‘...Al dictar el auto de procesamiento, el juez ordenará el embargo de bienes del imputado [...] en cantidad suficiente para garantizar la pena pecuniaria, la indemnización civil y las costas...’, y con relación a aquella medida cautelar de tipo económico por la doctrina se ha sostenido: ‘...Comprenderá la eventual indemnización civil derivada del delito, aun cuando el actor civil no se haya constituido como tal y no se le haya dado traslado de esa constitución al imputado y al civilmente demandado [...], pues se trata de una medida de protección al potencial ejercicio de sus derechos...’ (confr Guillermo Rafael NAVARRO y Roberto Raúl DARAY, ‘Código Procesal Penal de la Nación. Análisis doctrinal y jurisprudencial’, 4ª edición, Hammurabi, Buenos Aires, 2010, tomo III, pág. 501).



27º) Que, en este caso, el organismo recaudador manifestó, expresa y específicamente, respecto de las ‘...tareas de cuantificación de perjuicio fiscal en relación a los impuestos presuntamente evadidos en el período 2005...’, que ‘...a la fecha de disponer S.S. el procedimiento previsto en el art. 18 de la ley 24.769, se encontraban prescriptos los poderes del Fisco para determinar de oficio la materia imponible respecto de dicho período, conforme los arts. 17 y siguientes de la ley 11.683 y sus modificaciones [...] los procedimientos de determinación de deuda del período 2005 quedaron truncos...’ (confr. fs. 2408/2408 vta., 2428/2429, 2456/2456 vta. y 2472/2474 de la causa N° CPE 1652/2014).

Por otro lado, cabe recordar que por el art. 37 de la ley 11.683 se establece: ‘...La obligación de abonar [los] intereses [resarcitorios] subsiste no obstante la falta de reserva por parte de la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS al percibir el pago de la deuda principal y mientras no haya transcurrido el término de la prescripción para el cobro de ésta...’, como también que ‘...el dec. regl. de la Ley de Procedimiento Tributario [art. 53 del decreto N° 1397/79] dispone que la Dirección General no exigirá el pago de impuestos prescriptos, a menos que el responsable haya renunciado, en forma expresa o tácita, a la prescripción ganada...’ (confr. Teresa GÓMEZ y Carlos María FOLCO, “Procedimiento Tributario. Ley 11.683 – Decreto 618/97”, La Ley, 2018, 9ª edición, pág. 473), y que ‘...el mero reconocimiento de la obligación tributaria, efectuado con posterioridad a que se hubiera operado la prescripción por el curso de los términos previstos [...] no hace renacer la extinguida obligación impositiva. Ello así, a poco que se advierta que la virtualidad que la propia ley reconoce, es su incidencia respecto de una prescripción que se estuviera cursando (y que, de tal modo se interrumpiría), mas no con relación a una prescripción ganada. Dicha inferencia se afirma a poco que se repare, asimismo, que al haberse operado la prescripción por el transcurso de los tiempos establecidos por la ley, dicho beneficio ha quedado incorporado al patrimonio del contribuyente, sin que el cumplimiento de una deuda extinguida -pago de una obligación natural- torne exigible la actualización monetaria o sus accesorios (arg. art. 517 del Código Civil)...’ (Fallos 315:1916).

28º) Que, por lo demás, lo expresado precedentemente brindaría una explicación posible al proceder del organismo recaudador, en el rol de parte querellante, durante la sustanciación prevista por el art. 454 del C.P.P.N., pues si bien por el recurso de apelación [...] la defensa manifestó agravios tanto con relación a la decisión del juzgado ‘a quo’ de disponer el procesamiento de [los imputados], como respecto de la cuantía de los



## *Poder Judicial de la Nación*

*embargos ordenados sobre los bienes de los nombrados, por el memorial de fs. 135/138 de este incidente la representación del organismo recaudador sólo trató los agravios de la defensa relacionados con la adopción del temperamento previsto por el art. 306 del C.P.P.N. y no solicitó la confirmación de los puntos dispositivos II y IV de la resolución en examen [la que, posteriormente, tampoco impugnó la decisión de este Tribunal de revocar aquellos puntos]...”.*

*“...30º) Que, por lo demás, ante las circunstancias en las cuales se hizo hincapié precedentemente, resultaría inoficiosa cualquier ponderación sobre los agravios que el Ministerio Público Fiscal manifestó al impugnar los puntos dispositivos II y IV de la resolución a la cual viene haciéndose mención.*

*En efecto, la fiscalía interviniente cuestionó aquellos temperamentos del juzgado ‘a quo’ exclusivamente porque estimó que los montos de los embargos deberían adecuarse ‘...a la totalidad del monto evadido [...] por el ejercicio 2005...’ [...], es decir, que se agravio respecto de un concepto cuyo resguardo, en este caso en particular, ante las manifestaciones expresas del organismo recaudador y las normas legales que impiden que aquél exija ‘...el pago de impuestos prescriptos, a menos que el responsable haya renunciado [...] a la prescripción ganada...’ (confr. art. 53 del decreto N° 1397/79), no debería ser computado para disponer los embargos a los que viene haciéndose mención, resultando indistinto, por lo tanto, a aquellos fines, el alcance mayor o menor que quepa atribuir a las obligaciones tributarias evadidas presuntamente respecto del ejercicio fiscal 2005...” (confr. CPE 1652/2014/18/8/CA84, res. del 18/10/18, Reg. Interno N° 888/18; CPE 1652/2014/33/5/CA46, res. del 19/10/18, Reg. Interno N° 896/18; y CPE 1652/2014/34/4/CA91, res. 29/10/18, Reg. Interno N° 920/18, de esta Sala “B”).*

**17º)** Que, consecuentemente, corresponde revocar el punto dispositivo VI de la resolución en examen, a los efectos exclusivos de que, con arreglo a lo establecido por los pronunciamientos anteriores de esta Sala “B” recordados por el considerando que antecede, el juzgado “a quo” establezca nuevamente el monto de los embargos que, como consecuencia de los autos de procesamiento adoptados, corresponde disponer sobre los bienes de M. C. y de A. A. F. (confr. art. 518 del C.P.P.N.).

Por ello, **SE RESUELVE:**



**I. CONFIRMAR** los puntos dispositivos IV y V de la resolución recurrida, en cuanto por aquéllos se dispuso el procesamiento de M. C. y de A. A. F..

**II. REVOCAR PARCIALMENTE** el punto dispositivo VI de la resolución recurrida, exclusivamente en lo concerniente a los montos por los cuales se dispuso trabar los embargos sobre los bienes de M. C. y de A. A. F., y **ENCOMENDAR** al juzgado “*a quo*” en los términos que surgen del considerando 17° de la presente.

**III. CON COSTAS** en función de lo resuelto por el punto I de la presente (arts. 530, 531 y ccs. del C.P.P.N.).

**IV. SIN COSTAS** en función de lo resuelto por el punto II de la presente (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.

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

