

LEGAJO DE APELACIÓN DE R. M. M. Y OTROS FORMADO EN LA CAUSA N° CPE 1067/2019, CARATULADA: “RINORM S.R.L. Y OTROS SOBRE INFRACCIÓN LEY 24.769”. J.N.P.E. N° 2. SEC. N° 3 (EXPEDIENTE N° CPE 1067/2019/6/CA2. ORDEN N° 31.067. SALA “B”).

Buenos Aires, de julio de 2023.

VISTOS:

Los recursos de apelación interpuestos por la defensa oficial de C. L. P., la defensa oficial de R. G. y la defensa de R. M. M., según el caso, contra la decisión del tribunal de la instancia anterior de dictar el auto de procesamiento, sin prisión preventiva, de los nombrados (puntos dispositivos IV, VI y VIII), y de ordenar que se traben embargos sobre los bienes del primero y del último de aquéllos (puntos dispositivos V y IX).

Los memoriales por los cuales la defensa oficial de C. L. P., la defensa de R. M. M. y la defensa oficial de R. G. informaron en la oportunidad prevista por el art. 454 del 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 R. M. M., de R. G. y de C. L. P. por considerárselos en principio penalmente responsables, los dos primeros en el carácter de coautores y el restante en la condición de partícipe necesario, del delito de evasión tributaria respecto de las sumas de \$ 8.092.552, 93, de \$ 12.740.090,63, de \$ 5.893.420,74, de \$ 3.361.688,28 y de \$ 2.551.417,74, a cuyo pago RINORM S.R.L. podría haberse encontrada obligada por el Impuesto al Valor Agregado de los ejercicios anuales 2015 y 2016, y el Impuesto a las Ganancias de los ejercicios anuales 2014, 2015 y 2016, respectivamente.

2º) Que, los ajustes impositivos a partir de los cuales el tribunal de la instancia anterior estableció provisionalmente los montos detallados por el considerando que antecede giraron en torno, según el tributo y el período fiscal involucrados, a la registración como exentas de ventas que habrían sido gravadas, a la “...falta de registración en el Libro IVA Ventas y/o registración por menor valor de las facturas de venta informadas por [el] único cliente [de RINORM S.R.L.] -CMCBA- [en referencia a la CORPORACIÓN DEL MERCADO CENTRAL DE BUENOS AIRES]...”, y a la deducción de compras, de gastos, de retenciones, de percepciones y/o de saldos a favor que



se estimaron inexistentes, mal computados o menores a los que se habían invocado por las declaraciones juradas de la contribuyente.

Asimismo, respecto del alcance de las maniobras presuntas de evasión tributaria de las que se trata, por la resolución recurrida se expresó que en el caso se verificarían “...dos de los medios específicamente establecidos por el tipo penal involucrado (art. 1 de la ley N° 24.769 [texto según la ley 26.735] y art. 1° del nuevo Régimen Penal Tributario, sancionado por el art. 279 de la ley N° 27.430 [el cual, respecto de algunos de los hechos, el juzgado “a quo” estimó aplicable en función del principio de la retroactividad de la ley penal más benigna]), pues se verificó, por un lado, la presentación presuntamente engañosa de las declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado correspondiente a los períodos mensuales 5/2014 a 4/2016 [RINORM S.R.L. “...cierra sus ejercicios comerciales el 30 de abril de cada año...”], como así también las correspondiente[s] al Impuesto a las Ganancias de los ejercicios 2014 y 2015, y por otro lado, la omisión (presuntamente maliciosa) de presentación de la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias correspondiente al ejercicio 2016...”.

3º) Que, de los agravios invocados por las partes recurrentes, corresponde tratar en primer lugar los relacionados con la fundamentación aparente y/o arbitrariedad que se atribuye a la resolución del tribunal de la instancia anterior en lo concerniente a la situación de R. M. M., de R. G. y de C. L. P., ya que la admisión eventual de alguno de aquellos agravios 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”).

5°) Que, sin perjuicio de la exigencia genérica de fundamentación de los autos que se dispone por el art. 123 del C.P.P.N., por el art. 308 del mismo cuerpo legal se establecen, específicamente, las formas que deben observarse para el dictado de un auto de procesamiento (confr. Reg. N° 379/11, 63/12, 712/13 y CPE 613/2016/5/CA2, res. del 06/08/21, Reg. Interno N° 492/21, entre muchos otros, de esta Sala “B”).

En este caso, por el pronunciamiento cuestionado se consignaron los datos personales de R. M. M., de R. G. y de C. L. P., se enunciaron los comportamientos atribuidos a los nombrados, se hizo alusión a que los tres imputados hicieron uso del derecho a no declarar en la oportunidad prevista por el art. 294 del C.P.P.N., se reseñaron las manifestaciones efectuadas por los escritos a los que cada uno de aquéllos se remitió en la oportunidad aludida, se expresaron los motivos por los cuales se decidió adoptar el temperamento previsto por el art. 306 del mismo cuerpo legal y se indicó la calificación legal “*prima facie*” atribuible a los comportamientos presuntos de los tres imputados, con cita de las disposiciones legales que en cada caso se consideraron aplicables.

6°) 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. Interno N° 177/23, entre otros, de esta Sala “B”), la pretensión de que el auto de procesamiento de R. M. M., de R. G. y de C. L. P. sea descalificado como acto jurisdiccional válido, no puede prosperar.



7º) Que, establecido lo expresado por el considerando que antecede, corresponde indicar que ni por los argumentos invocados por los recursos de apelación interpuestos en el caso, ni por los desarrollados por los memoriales presentados en la oportunidad prevista por el art. 454 del C.P.P.N., se han desvirtuado los fundamentos en los que el tribunal de la instancia anterior sustentó la conclusión provisional sobre la acreditación de los hechos presuntos de los que se trata y la relevancia penal posible de aquéllos desde la perspectiva del delito de evasión tributaria.

En efecto, si bien se ha pretendido poner en duda la cuantificación de las obligaciones tributarias que el juzgado “*a quo*” consideró objeto de los hechos atribuidos a R. M. M., a R. G. y a C. L. P., y la posibilidad de estimar todos o algunos de los sucesos aludidos, según el caso, como constitutivos del delito de evasión tributaria, las partes recurrentes no han desarrollado fundamentos fácticos y jurídicos que conduzcan a modificar, revertir o dejar sin efecto, por aquellas razones, el auto de procesamiento en examen.

8º) Que, en primer lugar, cabe expresar que no constituye un óbice para el dictado de un pronunciamiento en los términos del art. 306 del C.P.P.N., la posibilidad de que no se encuentren firmes, por haber sido recurridos en su momento ante el Tribunal Fiscal de la Nación, los actos administrativos de determinación de deuda en los que se sustentó la denuncia inicial y la ampliación de aquélla, presentadas por el organismo recaudador.

En este sentido, se ha establecido “*...que la resolución administrativa de determinación de la deuda tributaria no es vinculante para los jueces encargados de la instrucción de las causas en las cuales se investigan delitos presuntos de evasión tributaria tipificados por la ley 24.769, no sólo [porque] no se trata de una cuestión prejudicial y por lo tanto es revisable por el juzgado instructor, sino por las diferencias que presentan los procesos que se sustancian en la sede administrativa y los que se sustancian en la jurisdicción del juez penal (confr. Reg. N° 269/11, de esta Sala ‘B’), que el legislador receptó expresamente en el último párrafo del art. 20 de la ley penal tributaria N° 24.769 [sistema que se mantuvo por el Régimen Penal Tributario aprobado por el Título IX de la ley 27.430]...*”, de modo que “*...la circunstancia que el Tribunal Fiscal de la Nación tenga pendientes de resolución los recursos interpuestos por [la contribuyente respectiva] contra las resoluciones determinativas de oficio dictadas con relación a los impuestos y períodos que son el objeto de la [investigación] no impide el dictado del [temperamento previsto por el art. 306 del C.P.P.N.]...*” (confr. CPE 1930/2012/4/CA1, res. del 05/07/17, Reg. Interno N° 451/17, de esta Sala



“B”, y lo expresado por los suscriptos como jueces subrogantes de la Sala “A” de esta Cámara de Apelaciones, por el considerando 13º del pronunciamiento CPE 1444/2015/9/CA3, res. del 28/09/20, Reg. Interno N° 306/20, de aquel Tribunal).

9º) Que, algo similar puede expresarse en torno a lo invocado a partir del hecho que, en el marco del concurso preventivo de RINORM S.R.L., no se admitió en su momento la pretensión del organismo recaudador de verificar los créditos relativos a las obligaciones tributarias por cuya evasión presunta se dictó el auto de procesamiento en examen, pues como esta Sala “B” ha establecido en casos anteriores, “... ‘...la verificación de créditos por parte de la sindicatura de un concurso preventivo no persigue los mismos fines ni utiliza los mismos criterios que los aplicados por el derecho penal y, ni aquella, ni la resolución judicial de verificación de créditos, resultan vinculantes para el tribunal ‘a quo’ o este Tribunal al momento de determinar la existencia, o la inexistencia de un hecho ilícito...’ (confr. Reg. 1050/05, de esta Sala ‘B’; asimismo, en lo pertinente, C.F.C.P., Sala I, causa N° 6618, ‘MÜLLER, C. Eusebio s/ recurso de casación’, Reg. N° 8626, rta. el día 22 de marzo de 2006)...” (confr. CPE 2371/2011/3/CA1, res. del 25/11/16, Reg. Interno N° 723/16; y CPE 1191/2015/4/CA2, res. del 05/08/19, Reg. Interno N° 554/19, de esta Sala “B”).

Precisamente, en este caso, lo expresado sobre la imposibilidad de soslayar los parámetros diferentes desde los cuales se examinan las cuestiones en ambos tipos de procesos, queda de manifiesto a poco de advertir que las razones por las cuales se declararon inadmisibles los créditos insinuados por la A.F.I.P.-D.G.I. en el concurso preventivo de RINORM S.R.L., giraron exclusivamente en torno al hecho de que algunos rubros se encontraban controvertidos y que “...[c]on relación a los restantes conceptos [...] no se ha adjuntado por parte del organismo fiscal, certificados de deuda ni demás constancias que permitan presumir la legitimidad y causa de las obligaciones...” (confr. la resolución de fecha 19 de mayo de 2021 dictada en el marco del expediente N° COM 254/2020, caratulado: “RINORM S.R.L. s/ concurso preventivo”, del Juzgado Nacional en lo Comercial N° 18, como también el escrito al cual R. M. M. se remitió en la oportunidad de prestar la declaración indagatoria, en el que se efectuó una transcripción parcial de aquel pronunciamiento).

10º) Que, por otro lado, se invocan agravios porque, para establecer la cuantía de las obligaciones tributarias en teoría evadidas, el tribunal de la instancia anterior habría reeditado las conclusiones a las que el organismo recaudador arribó en su momento por los actos de determinación de



deuda en las que se sustentó la denuncia inicial y la ampliación de aquélla, pasando supuestamente por alto que las estimaciones en la sede administrativa habrían sido efectuadas sobre base presunta, lo cual, se afirma, resultaría incompatible con la búsqueda de la verdad material, el principio de inocencia y la garantía de la defensa en juicio.

Sin embargo, se trata de argumentaciones genéricas que, amén de soslayar el grado de probabilidad que se exige por el art. 306 del C.P.P.N., no reparan en las particularidades del caso, ni se hacen cargo de lo que, específicamente con relación a este cuestionamiento, se indicó por las resoluciones administrativas de determinación de deuda que se dictaron en los procedimientos previstos por el art. 17 de la ley 11.683 en los que RINORM S.R.L. presentó un descargo, en el sentido siguiente: “...lo expuesto aplica para la nulidad planteada [por RINORM S.R.L.] contra los cargos formulados que a su criterio se realizaron sobre base presunta, entendiendo por tal a la información obtenida por la circularización efectuada a su cliente la Corporación del Mercado Central, resultando sus afirmaciones al respecto incorrectas, dado que la determinación de la materia imponible por el impuesto y períodos fiscales analizados fue efectuada de acuerdo a una metodología mixta, conforme se indicó en la vista conferida oportunamente, recordando que se utilizaron datos ciertos provenientes de la información suministrada por la propia contribuyente (sus propias declaraciones juradas del IVA de los períodos fiscales 05/2014 a 04/2016, la del Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2015, etc.) y por los terceros informantes en las bases informáticas de este Organismo, sumado a la obtenida de la circularización efectuada a su cliente principal [...] Que, siguiendo con el análisis del mecanismo utilizado para la determinación de los cargos conferidos por este Ente Fiscal [en lo concerniente al Impuesto al Valor Agregado], cabe indicar que para el impuesto en trato se recurrió a la base presunta solamente para determinar la incidencia de las ventas exentas impugnadas, valiéndose de un prorrateo en función de los declarado [habida cuenta que RINORM S.R.L. había declarado simultáneamente “...operaciones de venta gravadas a tasas del 21% (veintiún por ciento) y del 10,50% (diez y medio por ciento), con respecto al I.V.A...”] y al uso de porcentajes promedios para determinar [consecuentemente] las ventas netas gravadas omitidas...” (confr. la Resolución N° 37/2020 -DV CRR2- de la División Revisión y Recursos II de la Dirección Regional Centro de la A.F.I.P.-D.G.I.); y: “...Que, siguiendo con el análisis del mecanismo utilizado para la determinación de los cargos conferidos por este Ente Fiscal [respecto al Impuesto a las Ganancias], cabe indicar que se recurrió a la base presunta solamente para determinar los márgenes de utilidad bruta, donde se utilizaron índices representativos [“...de aquellos contribuyentes con la misma actividad



económica declarada que la empresa fiscalizada y que pertenecen a la misma jurisdicción...”] a efectos de obtener el costo computable para cada período fiscal indicado del impuesto bajo análisis [lo que resultó necesario porque, en el curso de la fiscalización, RINORM S.R.L. “...no aportó ningún elemento respaldatorio de sus operaciones de compras y/o gastos y ventas, ni libros contables...”]...” (confr. la Resolución N° 36/2020 -DV CRR2- de la misma repartición del organismo recaudador).

Además, por los agravios manifestados respecto de la cuestión a la que viene haciéndose alusión, tampoco se intentó demostrar la incidencia que, para el cálculo en esta etapa del proceso de los montos en teoría evadidos, podría eventualmente tener una modificación del prorrateo al que se recurrió en la sede administrativa respecto de las “...ventas exentas impugnadas...” en el Impuesto al Valor Agregado, y/o de los índices representativos de costos para lo vinculado con el Impuesto a las Ganancias, lo que resultaba por demás exigible en la medida que las obligaciones de pago individualizadas como evadidas fueron cuantificadas provisionalmente en cifras muy superiores a la prevista como condición objetiva de punibilidad por el art. 1 del Régimen Penal Tributario aprobado por el Título IX de la ley 27.430.

11º) Que, asimismo, con relación a los incumplimientos reiterados atribuidos a la CORPORACIÓN DEL MERCADO CENTRAL DE BUENOS AIRES respecto del pago de las mercaderías vendidas por RINORM S.R.L. durante los ejercicios anuales 2015 y 2016, los cuales habrían impedido que RINORM S.R.L. contase con la liquidez necesaria para pagar los montos a los que se habría encontrado obligada por el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto a las Ganancias de aquellos ejercicios anuales, corresponde expresar que “...no se advierte que para la configuración del tipo penal en cuestión (art. 1 de la ley 24.769 [que, en lo que interesa a la presente, fue reeditado por el art. 1 del Régimen Penal Tributario aprobado por el Título IX de la ley 27.430]) se requiera acreditar que la contribuyente contaba, a la fecha del vencimiento del plazo pertinente para la presentación de la declaración jurada correspondiente, con fondos suficientes para hacer frente al pago del tributo en cuestión. En efecto, el hecho que se reprime por el art. 1 de la ley 24.769 no es la falta de pago de un tributo debido al vencimiento del plazo pertinente para ingresarlo, sino la evasión presunta de aquel impuesto ‘...mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión...’...” (confr. CPE 1529/2017/2/CA2, res. del 22/10/19, Reg. Interno N° 825/19; y CPE 375/2019/CA1, res. del 26/02/21, Reg. Interno N° 88/21, de esta Sala “B”. Asimismo, confr. lo expresado por los suscriptos como jueces subrogantes de la Sala “A” de esta Cámara de Apelación, en CPE



310/2020/CA2, res. del 20/05/22, Reg. Interno N° 226/22, de aquel Tribunal), conductas que, con la provisionalidad propia de esta etapa del proceso, cabría estimar verificadas en el caso.

12º) Que, por otro lado, con relación a lo expresado al final del considerando que antecede, tampoco puede tener una recepción favorable lo manifestado por algunas de las defensas en cuanto a que, por el hecho vinculado con el Impuesto a las Ganancias del ejercicio fiscal 2016, no podría estimarse verificado un comportamiento con relevancia típica desde la perspectiva del delito de evasión tributaria.

En efecto, independientemente de la interpretación a la que, en abstracto, pudiese arribarse en torno a la falta de presentación de una declaración jurada y la configuración, en el plano objetivo, del tipo penal del delito al que viene haciéndose referencia (confr., por ejemplo, lo expresado por los votos de los suscriptos en CPE 783/2022/1/CA1, res. del 31/05/23, Reg. Interno N° 219/23, de esta Sala “B”), en el caso en examen la hipótesis en la que se sustenta la imputación que se dirige a R. G., a R. M. M. y a C. L. P., no se limita a la falta de presentación, por parte de RINORM S.R.L., al vencimiento del plazo pertinente, de la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias correspondiente al ejercicio anual 2016, sino que aquella omisión habría estado acompañada y/o precedida de la presentación de declaraciones juradas por el Impuesto al Valor Agregado de los períodos mensuales de aquel ejercicio anual en condiciones que, en principio, conducirían a estimarlas engañosas, en tanto exteriorizaban débitos fiscales que habrían sido menores a los devengados y créditos fiscales presuntamente inexistentes o mal computados por carecer de documentación de respaldo.

En las condiciones aludidas, la falta de presentación de la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2016, mal podría estimársela un comportamiento aislado dentro de un marco de cumplimiento de deberes formales por parte de RINORM S.R.L. para con el organismo recaudador. Por el contrario, aquella omisión no cabría estimarla sino un aspecto más de un proceder engañoso destinado a ocultar las deudas tributarias de la contribuyente, que, por lo demás, explicaría incumplimientos previos y posteriores por parte de RINORM S.R.L., como el relativo a “...la transferencia electrónica de los Estados Contables de los ejercicios cerrados al 30/04/2015 y 30/04/2016, dado que el último transferido [corresponde] al ejercicio 2014...”, o en los que se incurrió durante los procedimientos de fiscalización llevados adelante respecto de los períodos anuales 2015 y 2016, en los que se verificó “...la falta de exhibición y/o aporte de la documentación respaldatoria de las operaciones de compras y/o gastos y de las ventas por parte de la rubrada, como así también de sus libros contables...” (confr.,



nuevamente, la Resolución N° 36/2020 -DV CRR2- de la División Revisión y Recursos II de la Dirección Regional Centro de la A.F.I.P.-D.G.I.).

Por lo tanto, con relación a la evasión del Impuesto a las Ganancias a cuyo pago RINORM S.R.L. se habría encontrado obligada por el ejercicio fiscal 2016, al menos por el momento, se aprecian también comportamientos alcanzados por la descripción típica contenida en la figura por la que en la instancia anterior se atribuyó significación jurídica a aquel hecho presunto.

13º) Que, finalmente, con relación al grupo de agravios aludido por el considerando 7º de este pronunciamiento, cabe expresar que no se advierte que el hecho que los problemas financieros que habrían afectado a RINORM S.R.L. a lo largo de los ejercicios fiscales 2014, 2015 y/o 2016 hayan tenido origen en incumplimientos contractuales supuestos de una entidad pública interestadual como la CORPORACIÓN DEL MERCADO CENTRAL DE BUENOS AIRES, permita estimar justificadas las maniobras en las que se habría incurrido para evadir el pago de los tributos de los que se trata.

En este sentido, “...[e]s difícil imaginar la existencia de una causa de justificación posible para la comisión del delito del art. 1º, LPT. Conspiran contra su existencia no sólo los principios que subyacen a las causas de justificación en sí, sino también la propia estructura típica: para que se configure el delito del art. 1º, LPT no es suficiente con no pagar, sino que es también necesaria la ejecución de una defraudación. Y aunque pueda haber justificación para no pagar, difícilmente la haya para respaldar ese no pago con un ardid, sobre todo cuando, en caso de necesidad, quien decide meramente no pagar lleva a cabo un hecho penalmente atípico...” (confr. Guillermo ORCE; Gustavo Fabián TROVATO, “Delitos Tributarios”, Ab eledo Perrot, 2008, pág. 66; y CPE 1191/2015/4/CA2, res. del 05/08/19, Reg. Interno N° 554/19, de esta Sala “B”).

14º) Que, respecto de los agravios restantes manifestados por la defensa de R. M. M. y la defensa oficial de C. L. P. en torno al auto de procesamiento de los nombrados, cabe expresar que aquéllos tampoco resultan suficientes para desvirtuar los fundamentos en los que el juzgado “a quo” sustentó la conclusión provisional de que R. M. M. y C. L. P. habrían tenido una intervención penalmente relevante en los hechos de los que se trata.

15º) Que, la defensa de R. M. M. se agravio porque, a su criterio, el tribunal de la instancia anterior “...no consideró la ajenidad [del nombrado] respecto de los hechos que se le endilgan, quien no obstante su condición de



[socio fundador y de] Gerente de RINORM S.R.L., integra minoritariamente (10%) la sociedad a la solicitud de su suegro R. G. qui[e]n resulta ser el verdadero y único artífice del negocio de provisión de mercadería a la [CORPORACIÓN DEL MERCADO CENTRAL DE BUENOS AIRES], siendo que de las declaraciones del testigo Daria Ariel Sisto, las indagatorias de los imputados [N. E.] G. [con respecto a la cual se dictó un auto de sobreseimiento que se encuentra firme] y [C. L.] P. y el propio R. G., surge inequívocamente que [R. M. M.] carecía de toda injerencia en la empresa [...] M. al igual que su suegra [N. E.] G., integraba RINORM S.R.L. solo formalmente y a pedido de su suegro [R.] G. qui[e]n le pidió ese favor en el año 2008 para que no se le frustrara su trámite jubilatorio [...] M. solo integraba la firma formalmente y para hacerle un favor a su suegro y, como tal, suscribió DDJJ, balances, presentaciones, etc., desconociendo el contenido de las mismas y confiando en lo que su suegro le pedía [...] Es decir que en el caso, no se valoró la falta de intención dolosa de [R. M.] M., simplemente se lo juzgó como autor de los hechos por la sola circunstancia de resultar el Gerente de RINORM S.R.L., aunque esta fuera solo una simple formalidad...”.

16º) Que, no se encuentra controvertido que R. M. M., junto con N. E. G., constituyó durante el año 2008 RINORM S.R.L. y que en la misma oportunidad fue designado socio gerente de aquella persona jurídica. Tampoco, que el nombrado se encontraba autorizado a operar en la cuenta corriente que abrió a nombre de RINORM S.R.L. en el Banco de la Provincia de Buenos Aires y que, como socio gerente, suscribió los estados contables de la sociedad correspondientes al ejercicio comercial 2014.

Asimismo, el organismo recaudador informó que R. M. M. fue “...la única persona que tuvo la administración de la clave fiscal de la empresa...” y que el nombrado figura presentando declaraciones juradas a nombre de RINORM S.R.L. (confr. fs. 73/77 de los autos principales).

Finalmente, al prestar la declaración testifical el ex empleado Darío Ariel SISTO, que fue la única persona que, entre los años 2012 a 2015, fue declarada por RINORM S.R.L. como en relación de dependencia, el nombrado manifestó: “...Empecé a trabajar en RINORM SRL en enero de 2014, y me despidieron en agosto de 2016. Era empleado administrativo, sacaba fotocopias, iba al banco, atendía el teléfono, no tenía otras funciones relevantes [...] Era una distribuidora de alimentos, que se dedicaba a licitaciones públicas, principalmente para la Corporación del Mercado Central, y algunas licitaciones para el Ministerio de Defensa de la Nación por intermedio del Mercado Central [...] La empresa queda en la intersección entre Pepirí y Ancaste. Era una oficina chica en el primer piso, de alrededor



de cuatro metros por tres metros, donde estaba yo y una persona llamada R. G., que era el marido de N. G. [...] R. G. me daba las órdenes. Entiendo que estaba casado con [N]orma G.. R. G. iba todos los días de 9 a 17 horas a la oficina [...] Yo era el único empleado [...] En el año 2013 yo no estaba, pero en 2014, todas las decisiones las tomaba R. G. [...] Era una empresa muy chica, él se encargaba de todo [...] si bien la empresa era chica, a mi modo de entender era mucha plata [...] R. M. M. era el socio gerente de la empresa. M. está casado con María Alejandra G. G., la hija de R. G. y N. G.. M. iba todos los días a la oficina, venía temprano para saludar y se iba, y volvía a última hora. Desconozco qué hacía durante el día. En mi presencia, M. nunca tomó una decisión como lo hacía G.. N. G. es la otra socia de la empresa, pero no fue nunca a la oficina, ni tomaba decisiones. C. L. P. es el contador de la empresa, lo llamaba G. por teléfono y venía a la oficina...” (confr. fs. 91/94 y 102/103 vta. del legajo principal).

17º) Que, como lo ha establecido este Tribunal con anterioridad, aun cuando una persona haya ocupado un cargo en el órgano de administración de una sociedad exclusivamente en carácter nominativo o formal, como se alega en el caso respecto de R. M. M., “...*aquello no implica, en la medida en que el rol aludido fue asumido en forma consciente y voluntaria por el nombrado, que el devenir societario fuera ajeno a su ámbito de competencia, ni que tal conducta carezca ‘prima facie’ de relevancia penal...*” (confr. CPE 1971/2018/5/CA1, res. del 22/04/21, Reg. Interno N° 233/21, de esta Sala “B”).

18º) Que, en efecto, en el sentido indicado por el considerando anterior, este Tribunal ha expresado lo siguiente: “...*Que, si bien no resultaría procedente fundar la estimación referente a la intervención de [un imputado] exclusivamente sobre la base del cargo que [aqué] ocupaba en [una persona jurídica] al momento del hecho imputado, no es posible soslayar que para establecer si una persona puede, o no, tener responsabilidad penal a título de autor, de partícipe o de instigador de un hecho, corresponde en primer lugar determinar si tomó parte en la ejecución del mismo, si le prestó al autor un auxilio o cooperación sin los cuales aquél no habría podido cometerse, si determinó directamente a otro a cometer el hecho, si cooperó de cualquier otro modo a su ejecución o si le prestó una ayuda posterior cumpliendo promesas anteriores al mismo, de acuerdo a lo que disponen los arts. 45 y 46 del Código Penal...*”.

“...*Que, en consecuencia, aun cuando [el imputado] no haya tenido un injerencia material en el devenir de la administración de [la sociedad de la que se trate], la circunstancia por la cual [aqué] se brindó en*



forma voluntaria y consciente a asumir el cargo en cuestión y realizar aquellos actos que se le indicaran [...] resultaría una forma suficiente de participación en el hecho, al menos en esta instancia procesal, y en el contexto descrito, basta para tener por acreditado que el mismo habría participado culpablemente, junto con los restantes imputados, en la comisión del hecho por el cual se le recibió la declaración indagatoria.

Por lo tanto, sin perjuicio que lo expuesto implique, o no, modificar la calificación legal de la participación establecida por el pronunciamiento apelado, [el imputado que se habría comportado de la forma reseñada] habría realizado un aporte típico en los términos del art. 45 del C.P. para tornar materialmente posible la consumación del suceso delictivo presunto que le fue imputado...” (confr. CPE 1971/201875/CA1, res. del 22/04/21, Reg. Interno N° 233/21; y CPE 1224/2019/7/CA2, res. del 20/04/23, Reg. Interno N° 144/23, de esta Sala “B”).

19°) Que, por lo tanto, aun en la hipótesis de admitirse lo afirmado por la defensa de R. M. M. en cuanto a la ausencia supuesta de injerencia del nombrado en la toma de decisiones sobre la administración y, en particular, el cumplimiento de los deberes formales y materiales de RINORM S.R.L. para con el organismo recaudador, se aprecia que, en función de lo reseñado y lo establecido por los considerandos **16°** a **18°** de este pronunciamiento, de todas formas correspondería concluir que en el caso se verifican conductas por parte del nombrado, en torno a los hechos presuntos de evasión tributaria de los que se trata, que pueden, en principio, estimarse con relevancia penal desde la perspectiva de alguna de las diferentes formas de intervención que se establecen por el art. 45 del Código Penal.

20°) Que, por otro lado, la pretensión de la defensa oficial de C. L. P. de que se revoque el auto de procesamiento del nombrado porque aquél no habría tenido “...*injerencia en decisión alguna respecto de los aspectos tributarios [de RINORM S.R.L.]...*” y que, en su condición de contador público, se habría limitado a realizar “...*tareas contables puntuales que la sociedad le iba requiriendo...*” en desconocimiento de las irregularidades en las que se hizo hincapié por la resolución en examen, no puede prosperar.

21°) Que, cabe recordar que C. L. P., por el escrito al que se remitió al momento de prestar la declaración indagatoria, manifestó: “...*soy Contador Público Nacional egresado, en 1970, de la Universidad Nacional de Buenos Aires. Desde ese mismo año estoy inscripto en el Consejo Profesional de Ciencias Económicas y trabajando como Contador Público. Es la primera vez que, por el ejercicio de mi profesión, resulto imputado en una causa penal*



[...] En el ejercicio de mi profesión siempre he tenido un considerable número de clientes a los que presto distinto tipo de servicios contables según sus necesidades. En el caso de Rinorm SRL, puedo señalar que fui contactado por esta empresa al momento de su constitución en el año 2008, habiéndome autorizado formalmente para tramitar la inscripción en la IGJ [...] desde ese momento quedé vinculado a esa empresa para realizar, como profesional externo, aquellas cuestiones contables puntuales que la sociedad me fuera solicitando, tales como la presentación de declaraciones juradas impositivas ante la AFIP. La persona que se comunicó conmigo para solicitar mi intervención profesional en los términos que relato fue R. G.. Fue con él con quien traté para todas las cuestiones contables por las que Rinorm SRL requirió mis servicios [...] entre [aquellos] servicios [...] estaba el de la presentación registral ante la AFIP de las declaraciones juradas impositivas a que estaba obligada Rinorm SRL. Para ello, concurría a la empresa una vez por mes y consultaba, clave fiscal mediante, la facturación de la empresa. Sobre la base de esa información confeccionaba las correspondientes declaraciones procediendo a su posterior registro en el sistema. Quiero aclarar que no tenía en mi poder copia de documentación de la empresa, no retiraba documentación de la sede social para el cumplimiento de mis funciones [...] Además de esa laboral registral, la empresa me había autorizado formalmente ante la AFIP a fin de que canalizara ante la Administración las respuestas que Rinorm SRL diera a eventuales requerimientos que la administración pudiera dirigirla, así como para realizar consultas en su nombre. Es decir que, ante eventuales reclamos de la AFIP, yo me he presentado, siguiendo indicaciones específicas de mi cliente para satisfacer el requerimiento de que se tratara [...] Es en estos términos que pude haber presentado ante la AFIP, a pedido de mi cliente, documentación que le fuera reclamada. Del mismo modo, es en esos términos que trasladé a la AFIP la información que me brindara la contribuyente en cuanto a la imposibilidad de dar con cierta documentación por haberse producido el cierre de la firma [...] era la contribuyente la que tenía el manejo de su clave fiscal, si bien puede haber ocurrido que yo ingresara con esa clave, excepcionalmente y a pedido de mi cliente, para consultar la facturación digital, presentar las declaraciones juradas determinativas e informativas que debían ser realizadas en la página web de la AFIP y, también podía suceder que mi cliente me solicitara que ingresara para alguna cuestión puntual...”.

22º) Que, cabe recordar que, como se detalló por los actos de determinación administrativa de deuda que se dictaron respecto de las obligaciones de pago de RINORM S.R.L. por el Impuesto al Valor Agregado



y el Impuesto a las Ganancias de los ejercicios anuales 2014, 2015, 2016, a partir del examen de las declaraciones juradas presentadas a nombre de aquella sociedad el organismo recaudador detectó que “...la responsable omitió declarar ventas gravadas, al haberse determinado diferencias originadas en ventas exentas que fueron impugnadas por falta de respaldo documental, por falta de registración y/o registración por menor valor de las facturas de ventas informadas por el Mercado Central, y por la deducción indebida de compras y/o gastos que no fueron respaldados con la documental correspondiente...”.

Más precisamente, a los fines de contextualizar las manifestaciones de C. L. P. que se transcribieron por el considerando anterior, cabe recordar que, con respecto a las irregularidades presuntas detectadas en torno a RINORM S.R.L., por ejemplo, mediante las resoluciones determinativas de deuda a las que ya se ha hecho referencia se indicó: “...del relevamiento efectuado de la información obtenida tanto de la rubrada como de la circularización al cliente señalado [en referencia a la CORPORACIÓN DEL MERCADO CENTRAL DE BUENOS AIRES], se constató que si bien las ventas exentas que surgieron exteriorizadas en la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2014 [...] resultaron coincidentes a las computadas por la encartada en su Balance General cerrado al 30/04/2014 [...], las mismas difirieron de las registradas en el libro IVA Ventas [...] sumado a ello, también se constató una diferencia [...] que no pudo ser justificada por la rubrada, entre el total de ventas gravadas y exentas que surgió del libro IVA Ventas en los períodos fiscales 05/2013 a 04/2014 [...] y el total de ventas gravadas y exentas que emergió de la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias del período fiscal en trato...” (confr. la Resolución N° 150/2018 -DV CRR2- de la División y Recursos II de la Dirección Regional Centro de la A.F.I.P.-D.G.I.), o que “...se detectó de las bases informáticas de este Ente Fiscal, que la responsable había presentado las declaraciones juradas del impuesto y períodos bajo análisis, arrojando en todos los casos saldos a su favor, destac[á]ndo[se] que en los períodos fiscales 08/2014 a 12/2014, 03/2015 a 06/2015 y desde 08/2015 en adelante no se exteriorizaron débitos fiscales [...] además, teniendo presente la fecha de cierre de los ejercicios 2015 y 2016 de la responsable [...] se constató que si bien durante los períodos fiscales verificados la empresa tuvo actividad, atento observarse la presentación de declaraciones juradas por IVA hasta [el período] 08/2017 y registración de empleados en relación de dependencia hasta [el período] 08/2016, la contribuyente no registró presentaciones de declaración jurada por el Impuesto a las Ganancias posteriores al período fiscal 2015 [...] las operaciones de venta surgidos del módulo de ‘Facturas Electrónicas’ de esta

Fecha de firma: 06/07/2023

Alta en sistema: 07/07/2023

Firmado por: FEDERICO ROLDAN, SECRETARIO DE CAMARA

Firmado por: ROBERTO ENRIQUE HORNOS, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: CAROLINA ROBIGLIO, JUEZ DE CAMARA



#37028760#375530110#2023070611140022

Poder Judicial de la Nación

Administración Federal de \$ 31.218.059,25 (\$ 6.503.594,99 para los períodos fiscales 05/2014 a 04/2015 y \$ 24.714.464,26 para los períodos fiscales 05/2015 a 04/2016) resultaron notoriamente inferiores al monto emergente de las Facturas de venta aportadas por el cliente [nuevamente en alusión a la CORPORACIÓN DEL MERCADO CENTRAL DE BUENOS AIRES] que ascendió a \$ 128.761.056,10, para los períodos señalados, principalmente debido a que los mayores importes corresponden a facturas que fueron emitidas en forma manual...” (confr. la Resolución N° 37/2020 -DV CRR2-, también de la División y Recursos II de la Dirección Regional Centro de la A.F.I.P.-D.G.I.).

23°) Que, si se repara en la magnitud de las obligaciones tributarias de RINORM S.R.L. presuntamente evadidas y el tiempo durante el cual se habrían desarrollado los comportamientos engañosos o ardidosos que se describieron por la resolución en examen, lo que habría incluido por parte de C. L. P. la confección de distintas declaraciones juradas por el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto a las Ganancias con datos presuntamente inexactos y la firma como “*Contador Público independiente*” de los estados contables del ejercicio comercial de RINORM S.R.L. cerrado durante el año 2014 y del informe de auditoría respectivo dando cuenta de resultados coincidentes con los exteriorizados mediante una de aquellas declaraciones juradas, esto es, la correspondiente al Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2014, pero discordantes con las ventas “*...registradas en el libro IVA Ventas...*”, se aprecia que la conclusión provisional del tribunal de la instancia previa sobre la intervención dolosa que C. L. P. habría tenido en los hechos de evasión tributaria de los que se trata, no resulta irrazonable y se adecúa en principio a las constancias incorporadas hasta el momento a la causa.

Esto así, máxime si se ponderan, no sólo los conocimientos y las experiencias que aparejaría el ejercicio de la profesión de contador por un lapso superior a los cuarenta años, sino también, en lo que hace particularmente al caso en examen, los que supone el hecho que C. L. P. haya prestado servicios a RINORM S.R.L. desde el mismo momento de la constitución de aquella sociedad y a instancias de una persona (R. G.) que no figuraba como socio o administrador de aquélla (confr. el considerando 21° de este pronunciamiento y las fs. 26/36 de la Actuación N° 10621-225-2018 labrada por el organismo recaudador en el marco de la Orden de Intervención N° 1509990).

24°) 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).

25°) Que, por todo lo establecido por los considerandos que anteceden, corresponde concluir que por ninguno de los argumentos invocados por los recursos de apelación y los memoriales presentados por las defensas de R. M. M., de R. G. y de C. L. P. se desarrollaron argumentos suficientes para revertir o modificar la decisión del juzgado “*a quo*” de dictar el auto de procesamiento de los nombrados. Por lo tanto, los puntos dispositivos IV, VI y VIII de la resolución recurrida deben ser confirmados.

26°) Que, finalmente, resta examinar los agravios manifestados por la defensa de R. M. M. y la defensa oficial de C. L. P. contra la decisión del tribunal de la instancia anterior de disponer un embargo sobre los bienes de cada uno de aquéllos hasta cubrir la suma de \$ 122.333.716 (puntos dispositivos V y IX de la resolución en examen).

Con respecto a aquella decisión, corresponde expresar que por lo manifestado por las defensas aludidas 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.

En efecto, si se tienen en cuenta los montos de las obligaciones tributarias objeto de los hechos presuntos de evasión en los cuales se atribuyó a R. M. M. y a C. L. P. haber tenido una intervención penalmente relevante, los intereses eventuales que pudieran corresponder en función del tiempo transcurrido desde la época de comisión presunta de aquéllos hasta la actualidad, las costas y los gastos del proceso (art. 533 del C.P.P.N.), se permite concluir que el monto de los embargos dispuestos no resulta irrazonable.

En el sentido establecido por el párrafo que antecede, corresponde recordar que, con relación a procesos sustanciados por la comisión posible del delito de evasión tributaria, esta Sala “B” ha establecido que, a los fines de establecer la cuantía del embargo que debe disponerse en razón de lo previsto por el art. 518, párrafo primero, del C.P.P.N., cabe tener “...en consideración no sólo el valor histórico de la pretensión fiscal derivada de las situaciones investigadas, sino también los intereses resarcitorios devengados por aquella suma y la posibilidad de la aplicación de sanciones de naturaleza administrativa...” (confr. Reg. N° 365/11, CPE 387/2010/2/CA1, res. del 24/10/14, Reg. Interno N° 464/14; CPE 1930/2012/4/CA1, res. del 05/07/17, Reg. Interno N° 451/17; CPE 2606/2011/3/CA1, res. del 26/10/17, Reg. Interno N° 727/17; y CPE 1042/2018/10/4/CA5, res. del 02/02/23, Reg. Interno N° 21/23, entre otros, de esta Sala “B”).

Por lo tanto, las impugnaciones aludidas al comienzo de este considerando tampoco pueden prosperar y las decisiones respectivas, consecuentemente, también deben ser confirmadas.

Por ello, **SE RESUELVE:**

I. CONFIRMAR la resolución recurrida en cuanto fue materia de recurso.

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

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

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



Fecha de firma: 06/07/2023

Alta en sistema: 07/07/2023

Firmado por: FEDERICO ROLDAN, SECRETARIO DE CAMARA

Firmado por: ROBERTO ENRIQUE HORNOS, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: CAROLINA ROBIGLIO, JUEZ DE CAMARA



#37028760#375530110#20230706111140022