

## Delito Evasion Tributaria Impuesto A Las Ganancias Tentativa Jugador De Futbol Profesional Transferencia Desistimiento

### JURISPRUDENCIA

Delito. Evasión tributaria. Impuesto a las ganancias. Tentativa.

Jugador de fútbol profesional. Transferencia. Desistimiento

Se decreta el procesamiento del imputado en orden al presunto intento de evadir el pago del impuesto a las ganancias en una supuesta maniobra de triangulación consistente en la interposición fraudulenta de un club del exterior -en el cual el futbolista no desarrolló tarea deportiva alguna- con el único fin de evitar la carga tributaria derivada de la transferencia. Buenos Aires, 2 de junio de 2015. AUTOS Y VISTOS: Para resolver en la presente causa nro. 1487/2013 (testimonio de los autos nro. 1231/12) caratulada: ?O., F. sobre infracción ley 24.769? del registro de la Secretaría de este Juzgado Nacional en lo Penal Económico Nro. 1 de la Capital Federal, a mi cargo, y respecto de la situación procesal de F. O. (apodado t., argentino, nacido el 25 de diciembre de 1977 en Corral de Bustos, provincia de Córdoba, de 37 años de edad, hijo de R. J. O. y de S. C. B., soltero, con domicilio real en xxx, de esta Ciudad, y titular del D.N.I. nro. xxx).

CONSIDERANDO: 1. Que, estas actuaciones parten de testimonios de la causa nro. 1231/12 (Int. 1934) caratulada ?B., J. P. y otros sobre asociación ilícita y evasión tributaria?, del registro de este Juzgado y Secretaría. En esa causa, la Administración Federal de Ingresos Públicos querelló en orden a la presunta comisión de los delitos de evasión tributaria y asociación ilícita fiscal (fs. 112 a 119 vta. y fs. 149 a 161) sosteniendo que: ?...Con fecha 21 de agosto de 2012, el Administrador Federal de Ingresos Públicos envió una nota a la Asociación del Fútbol Argentino, por la cual hizo saber que este Organismo se encuentra bajo una revisión de todas aquellas transferencias de futbolistas entre clubes afiliados a esa institución y, desde y hacia, el extranjero. En esas operaciones, de manera sistemática, conforme se refiere en la nota mencionada, intervienen en las operaciones clubes del extranjero en los cuales los futbolistas no han desarrollado tarea deportiva alguna. Los casos testigo han sido las operaciones recientes de transferencia de los futbolistas J. P. B... e I. P.... La mecánica utilizada en sus pases busca ocultar la realidad económica de la operación mediante la utilización de clubes del extranjero... los cuales funcionarían como ?paraísos fiscales deportivos' sirviendo de plataforma para la ?triangulación' de la operatoria. La referida triangulación ocultaría los verdaderos valores de transacción como los efectivos beneficiarios de las ganancias económicas... En definitiva, la operatoria de triangulación descripta permitiría ocul[t]ar posibles pagos de comisiones a sujetos intervinientes (inversores/ representantes), como así también el verdadero quantum de la misma en su conjunto...?. Si bien la querella se centró en una supuesta triangulación vinculada al pase de J. P. B. al Club Atlético River Plate, la Administración Federal de Ingresos Públicos involucró a otros jugadores por verificarse características similares u otras irregularidades (V. E. Z., F. A. V. R., G. E. B., J. S. G., F. S. R., D. M. B. R., C. J. M., D. S., E. G., S. V., R. M., F. O. E. L. y G. H.) y sostuvo que ?...en el marco de los pases de los jugadores de fútbol realizados, podríamos estar en presencia de organizaciones ilícitas por las cuales se lograría, entre otras cuestiones, prima facie la evasión de impuestos a este Fisco (art. 15 c y 1 y/o 2 de la Ley 24.769)...?. 2. Que el representante del Ministerio Público Fiscal requirió la instrucción sumarial únicamente en orden al hecho que involucra a J. P. B.; en cambio, postuló la desestimación de la denuncia en relación con los hechos vinculados a los demás jugadores y rechazó de plano la hipótesis relativa a la existencia de una organización delictiva (fs. 180 a 195). 3. Que, por los argumentos desarrollados in extenso en la resolución cuya copia luce agregada a fs. 202 a 216, este tribunal rechazó el requerimiento fiscal de instrucción en orden al hecho vinculado a J. P. B.; y la querella presentada por la Administración Federal de Ingresos Públicos en orden a los hechos vinculados con los restantes jugadores de futbol (entre ellos, F. O.). 4. Que, recurrida la resolución citada en el considerando anterior, la Sala ?A? de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico -a través del voto mayoritario de los Dres. Bonzón y Repetto-, si bien desestimó la existencia de una presunta asociación ilícita tributaria, la revocó en lo que se refería a los hechos de evasión tributaria (fs. 297 a 303). 5. Que, en atención a lo resuelto por la Alzada, este tribunal dispuso la instrucción sumarial, ordenando la formación de legajos por separado respecto de cada jugador a los efectos de un mejor orden procesal y, en el marco del presente, registrado bajo el nro. 1487/2013, se dispusieron medidas probatorias (ver fs. 338, 364, 396, 486 vta., 501, 670 a 673 vta., 709, 718 y 743). 6. Que, a fin de cumplir con el recudo previsto por el artículo 294 del Código Procesal Penal, se ordenó recibirle declaración indagatoria a F. O. (fs. 759). 7. Que a F. O. se le intimó haber intentado evadir el pago del impuesto a las ganancias del período 2012 por una suma superior a los \$... mediante haberse fichado en la Institución Atlético Sud América S.A.D. conservando el cien por ciento (100%) de los derechos económicos derivados del federativo, sin ánimo de jugar en esa entidad, la que transfirió su pase, sin exteriorizar la apuntada circunstancia, al Racing Club Asociación Civil (fs. 772 a 774 vta.). 8. Que el imputado optó por negarse a declarar y a contestar preguntas del tribunal. Luego, la defensa solicitó la palabra y manifestó que: ?En función de lo establecido por el artículo 18 y 120 de la Constitución Nacional; el artículo 5, 71 y 168

del Código de Procedimiento Penal, planteo la nulidad absoluta de la indagatoria en función de que en los presentes actuados no existe requerimiento fiscal de instrucción que habilite el impulso de los presentes actuados, como así tampoco manifestación expresa por parte del particular damnificado en relación a mi defendido. Lo que es así, toda vez que la denuncia inicial y el reconocimiento como querellante de la AFIP no basta en modo alguno para tenerlo como un impulso válido a los efectos de poder avanzar en el análisis de los hechos imputados, lo cual se ve corroborado por la propia actuación de la AFIP en el marco de este expediente al momento de realizar la determinación de oficio en relación al Sr. O.: de la cual surge que no hay relevancia penal en los hechos que aquí se investigan. No obstante lo expuesto, la imputación de tentativa resulta violatoria del artículo 18 de la Constitución Nacional al vulnerarse el principio de legalidad y de proporcionalidad dado que si la ley no permite la tipificación del delito consumado al no alcanzarse la condición objetiva de punibilidad exigida por la ley, mucho menos aún se puede siquiera atribuir la acción en grado de tentativa?. En consecuencia, se formó la correspondiente incidencia. 9. Que, surge de las actuaciones remitidas por Futbolistas Argentinos Agremiados y de la documentación entregada por Racing Club Asociación Civil que, en el marco de la contratación del jugador F. O. se suscribieron los siguientes contratos: i) contrato celebrado el 20 de julio de 2012 entre el Racing Club Asociación Civil, la Institución Atlética Sud América S.A.D. (IASA) de la República Oriental del Uruguay y F. O. por el cual ?...IASA cede y transfiere a RACING, de manera definitiva, los Derechos Federativos y/o prestación laboral deportiva del Jugador, a efectos que este pueda inscribir los mismos a su favor ante la Asociación del Fútbol Argentino...? y, a cambio, el club Racing le abonaría a IASA U\$S ... (... dólares estadounidenses). En ese convenio se exteriorizó que ?...la cesión de Derechos Federativos anteriormente aludida, incluye la totalidad (100%) de los Derechos Económicos que de aquellos deriva...?, dejándose constancia previamente que la IASA ?...resulta titular del cien por ciento (100%) de los Derechos Económicos en relación al Jugador...? (ver contratos originales reservados por Secretaría, acompañados en la testimonial de fs. 716 a 717). ii) contrato profesional y convenio privado, ambos del 20 de julio de 2012, celebrados por la Asociación Civil Racing Club y F. O. En dicho convenio se dejó constancia que ?...SEGUNDA: EL CLUB abonará a EL JUGADOR, en concepto de remuneración mensual, la suma bruta de \$... (pesos ...) por sus servicios profesionales como jugador de fútbol, durante el período comprendido entre el 17 de julio de 2012 y el 30 de junio de 2013. Asimismo EL CLUB, abonará a EL JUGADOR, en concepto de remuneración mensual, la suma bruta de \$... (pesos ...) durante el período comprendido entre el 1° de julio de 2013 y el 30 de junio de 2014... CUARTA: EL CLUB abonará también a EL JUGADOR, en concepto de prima por fichaje, correspondiente a la temporada 2012/2013, la suma bruta de \$... (pesos ...)...? (ver contratos originales reservados por Secretaría, acompañados en la testimonial de fs. 716 a 717). iii) acuerdo de rescisión celebrado por la Asociación Civil Racing Club, la Institución Atlética Sud América S.A.D. y F. O. el 28 de agosto de 2012, por el cual acordaron ?...PRIMERO: Dar por rescindido en forma definitiva y de común acuerdo, el Contrato de Cesión y transferencia definitiva de los derechos federativos y económicos del jugador de futbol, F. O. de fecha 20/07/2012. SEGUNDO: Teniendo en cuenta que no ha habido pagos efectuados [entre] las partes, a partir de la firma del presente Acuerdo de Rescisión, no tendrán nada que reclamarse entre sí, por ningún concepto, por causas anteriores y/o concomitantes con el presente...? (ver copia de contrato reservado por Secretaría, acompañado en la testimonial de fs. 716 a 717). iv) adenda contractual suscripta el 18 de septiembre de 2012 por el Presidente y el Secretario General de la Asociación Civil Racing Club y F. O. En los considerandos del mismo, señalaron que ?...el JUGADOR, en su carácter de titular de Derechos Económicos, percibirá -a través del club I.A.S.A. S.A.D.-, un importe de dinero en concepto de transferencia. Como consecuencia de Disposiciones de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), dictadas con posterioridad a la concreción del vínculo antes señalado, se hizo aconsejable replantear la operación, al solo efecto de facilitar la prestación deportiva del JUGADOR en el CLUB...? (el resaltado es de la presente). Como consecuencia, acordaron realizar ciertos agregados al Convenio Privado suscripto el 20 de julio de 2012, que se sujetaron a las siguientes cláusulas: ?...SEGUNDO: En forma adicional al pago previsto en concepto de prima por fichaje en la Cláusula CUARTA del Convenio, el CLUB abonará al JUGADOR: a) por la temporada 2012/2013, la suma bruta de \$... (Pesos ...), pagadera en siete (7) cuotas iguales de \$... (Pesos ...) cada una, con vencimiento el día 30 de septiembre de 2012, 30 de octubre de 2012, 30 de noviembre de 2012, 30 de marzo de 2013, 30 de abril de 2013, 30 de mayo de 2013 y 30 de junio de 2013; b) por la temporada 2013/2014, la suma bruta de U\$S ... (Dólares estadounidenses ...)...? (ver contratos originales reservados por Secretaría, acompañados en la testimonial de fs. 716 a 717). 10. Que, concretamente, el organismo recaudador querelló a F. O. por una supuesta maniobra de triangulación consistente en la interposición fraudulenta de un club del exterior en el cual el futbolista no desarrolló tarea deportiva alguna con el único fin de evitar la carga tributaria derivada de la transferencia. 11. Que, según el querellante, el ?club de origen? sería el Club Atlético Vélez Sarfield, el ?intermediario? sería la Institución Atlética Sud América de la República Oriental del Uruguay y el ?club de destino? sería el Racing Club de Avellaneda de Argentina. Contrariamente, el imputado dijo que en oportunidad de registrar sus derechos federativos en el club Uruguayo, revestía la condición de jugador ?libre? pues había finalizado su contrato con el Club Atlético Vélez Sarfield (ver fs. 7 a 8 vta., 129 y 506 a 507 de los principales). 12. Que, de todos modos,

con relación a la supuesta maniobra de triangulación, no se encuentra controvertido que F. O. se fichó en la IASA -club para el que no prestó servicios-; ni que luego ese club lo cedió en forma definitiva al Racing Club a cambio de U\$S ... que debían transferirse a la cuenta bancaria indicada en el contrato, exteriorizando en el mismo que el titular de los derechos económicos era la IASA. Esa operatoria fue dejada sin efecto alrededor de un mes después, prescindiéndose de la intervención de la IASA. En ese momento el club Racing y la IASA, considerando que no se había realizado ningún pago por la cesión de los derechos federativos y económicos del jugador, acordaron que a partir de la firma del acuerdo de rescisión no tendrían nada que reclamarse entre sí, por ningún concepto. Luego, a través de la suscripción de una adenda contractual, el club Racing se comprometió a abonarle a O. \$ ... por la temporada 2012/2013, que se adicionarían al monto que originariamente habían pactado en concepto de prima por fichaje en el convenio privado. Es de advertir que esa suma se aproxima a la que antes le debía abonar el club Racing a la IASA (U\$S ...) -considerando el tipo de cambio promedio vigente en el mes de septiembre de 2012 (\$ ...)-, y que en dicha adenda contractual se dejó constancia de que 'el JUGADOR, en su carácter de titular de Derechos Económicos, percibiría -a través del club I.A.S.A. S.A.D.-, un importe de dinero en concepto de transferencia...?'. 13. Que, a la luz de lo expuesto precedentemente y sobre la base del hecho objeto de querrela, la controversia gira en torno a determinar si la actuación del imputado constituye una tentativa punible y, en su caso, si ha mediado o no un desistimiento válido y oportuno en los términos de los artículos 42 y 43 del Código Penal. 14. Que, se ha dicho que 'para que la tentativa de un delito quede acreditada, es necesaria la concurrencia de tres recaudos: la intención manifiesta, es decir la existencia de dolo o elemento subjetivo, un comienzo de ejecución evidenciado por actos materiales constitutivos del elemento objetivo, y la falta de consumación por circunstancias ajenas a la voluntad del agente que se había propuesto cometer el delito?' (CSJ Mendoza 23-3-88 'Fiscal c/ A., A. s/ abuso de armas' citado por DONNA, Edgardo Alberto; DE LA FUENTE, Javier Esteban; MAIZA, María Cecilia y PIÑA, Roxana Gabriela 'El Código Penal y su interpretación en la jurisprudencia' Tomo I Rubinzal- Culzoni Editores, Buenos Aires, junio de 2003, pág. 421). 15. Que la Comisión Disciplinaria de la FIFA en el marco de una investigación que se generó a partir de la transferencia del jugador F. O. de la IASA al Racing Club, en orden a posibles infracciones al Reglamento sobre el Estatuto y la Transferencia de Jugadores de la FIFA, dejó constancia que el Club Racing habría proporcionado el 18 de junio de 2013 una declaración. En relación a la misma, dicha Comisión señaló que, '...con relación a la rescisión de los contratos en cuestión, el Club [Racing] declaró que tuvo lugar 'en virtud de la investigación de AFIP promovida sobre el jugador' y que sólo en tal ocasión 'admit[ió] que las sumas acordadas en concepto de precio de transferencia le correspondían a su persona y era[n] pasibles de tributar impuesto a la renta'. Tal supuesto, según el Club, confirmaba la ausencia de infracción por parte del mismo, en particular, ya que, aparentemente, el único beneficiario era el jugador... Además, el Club dedujo de lo anteriormente afirmado que la distinción entre el registro del jugador 'como transferido desde IASA o como libre de contratación carec[ía] de relevancia fiscal' y que, al contrario, la primera opción, efectivamente, le resultó menos ventajosa. El Club añadió que había rescindido 'los contratos oportunamente celebrados, por haber admitido el futbolista que se trataba de una simulación instada exclusivamente por él y haberse avenido a abonar el impuesto a la renta correspondiente'...?. Asimismo, y en relación a los hechos investigados, la Comisión dijo que '...tomando particularmente en cuenta el desarrollo cronológico de las transferencias, ha quedado claro que la transferencia del Jugador nunca tuvo objetivo deportivo, es decir que en ningún momento era previsto que el Jugador efectivamente jugaría para el club Institución Atlético Sud América. En este contexto, no tendría sentido alguno la transferencia del Jugador al mencionado club uruguayo sin que fuese ya previsto su ulterior transferencia a otro club, en el presente caso al Racing Club. Asimismo, y en base a los mismos elementos, la Comisión es de la convicción que las circunstancias antes descritas le permiten concluir que desde el principio era previsto que el Jugador efectivamente se registraría con el Club y jugaría para él...?', subrayando que '...En particular, llama la atención que cuando los clubes involucrados rescindieron los contratos, estipularon que las partes no tenían nada que reclamar entre sí. En otras palabras, el club Institución Atlético Sud América consintió que el Jugador se quedase con el Club y, al mismo tiempo, renunció al pago del, considerable, monto acordado, es decir a la suma de USD ... A tal respecto, es la opinión de la Comisión que carece de toda lógica tal proceder y que de manera racional la única consecuencia 'normal' de la rescisión de los contratos y de la correspondiente renuncia a los pagos en cuestión habría sido que el Jugador hubiese vuelto al club Institución Atlético Sud América...?' (fs. 723 a 741). 16. Que del primer convenio suscripto por el jugador, Racing y el club IASA, se desprende que este último aparecía no sólo como titular del derecho federativo sino también como el titular de los derechos económicos derivados de aquel y único beneficiario de los pagos que realizaría Racing Club. El hecho de que F. O. resultó el verdadero receptor de la ganancia quedó solo en evidencia luego que se desarmara la instrumentación original, es decir cuando los USD ... que Racing en un primer momento se comprometió a abonarle a la IASA por la cesión definitiva de los derechos federativos, se convirtieron a pesos (\$ ...) aproximadamente al tipo de cambio vigente (\$ 4,67) y se adicionaron a las sumas que por otros conceptos cobraría F. O. por la temporada 2012/2013, veinte días después de que los clubes IASA y Racing Club '...teniendo en cuenta que no ha habido pagos efectuados entre las partes...?', acordaron que no tenían nada que

reclamarse entre sí. Nótese que la IASA renunció al cobro de U\$S ... y paralelamente el jugador continuó su carrera en el Racing Club. Asimismo, cabe destacar que en la adenda contractual suscripta entre Racing Club y F. O. se dejó constancia de que el jugador, debido a su condición de titular de los derechos económicos, originariamente percibiría, a través de IASA, un importe de dinero a raíz su transferencia a Racing Club pero que a partir del dictado de disposiciones de la AFIP se hacía aconsejable replantear la operación (ver contrato reservado por Secretaría). Dicha circunstancia fue puesta de manifiesto en la declaración efectuada por Racing Club en el marco del procedimiento gestionado por la Comisión Disciplinaria de la FIFA, oportunidad en la que habría manifestado que la rescisión 'tuvo lugar' en virtud de la investigación de AFIP promovida sobre el jugador' y que sólo en tal ocasión 'admitió' que las sumas acordadas en concepto de precio de transferencia le correspondían a su persona y era[n] pasibles de tributar impuesto a la renta...? (fs. 723 a 741).

17. Que, por otra parte, del acta labrada por la Administración Federal de Ingresos Públicos en el marco de la orden de intervención nro. 772.632, surge que el 27 de agosto de 2012 el jugador declaró ante los funcionarios del organismo que 'el 30 de junio de 2012 comienza a ser jugador libre dejando el Club Vélez Sarsfield, en ese momento posee derechos federativos y económicos por ser jugador libre, acto seguido firma contrato laboral con el club de la República de Uruguay cuya denominación es IASA, en ese momento transfiere los derechos federativos a dicha entidad. Con fecha 20/07/12 el club Uruguayo cede los derechos federativos al Racing Club firmando un contrato con dicha entidad por dos años...?' (fs. 506). En ese momento, acompañó copias del Convenio Privado y el contrato profesional que suscribió con Racing Club. Contemporáneamente, los funcionarios del organismo le cursaron un requerimiento a O. para que informe, entre otras cosas, quién era el titular de los derechos económicos y a cuánto ascendió el importe total de la transferencia a Racing Club. El 14 de septiembre de 2012 el jugador solicitó una prórroga para aportar lo solicitado pero finalmente nunca cumplió con ese requerimiento. Y si bien la Administración Federal de Ingresos Públicos tomó conocimiento de la existencia del acuerdo de rescisión, fue a partir de una presentación efectuada por Racing Club (fs. 503 a 663).

18. Que, por lo demás, si bien a juicio de este Tribunal no hubo comienzo de ejecución, lo cual tuvo aval en el voto del Dr. Hendler en la resolución de la Sala A de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico registrada bajo el nro. 77/2013, el comienzo de ejecución del delito enrostrado debe juzgarse a la luz del criterio mayoritario expresado por la recordada resolución. Sobre tal presupuesto, el comienzo de ejecución estaría dado por el fichaje en el club IASA de la República Oriental del Uruguay sin ánimo de jugar para esa institución sino para generar la posterior transferencia al Racing Club ocultando su condición de verdadero destinatario de la renta generada por la operación. El hecho de que la IASA aparezca como titular de los derechos económicos y beneficiario de los pagos, ocultando que F. O. sería el destinatario efectivo de la ganancia derivada de la cesión definitiva de sus derechos federativos, se erige idóneamente como una maniobra preparatoria (ejecutoria en virtud de la recordada doctrina de la mayoría en el recordado fallo de la Cámara) de una evasión tributaria típica relativa al pago del impuesto a las ganancias en Argentina.

19. Que, no obstante lo expresado precedentemente, la maniobra fue desarmada por los propios interesados un mes después de su gestación pero mucho tiempo antes del momento en que puede reputarse consumado el delito de evasión tributaria -incluso, varios meses antes del cierre del ejercicio fiscal del tributo en cuestión-, por lo cual, teniendo en cuenta que 'El autor de tentativa no estará sujeto a pena cuando desistiere voluntariamente del delito' (art. 43 del Código Penal), cabe analizar si F. O. encaminó su conducta voluntariamente en ese sentido o si, por el contrario, circunstancias ajenas a su voluntad le impidieron concretar su plan.

20. Que, desde la perspectiva establecida por la consideración anterior, se advierte que tanto la promoción de la acción penal como lo actuado en el procedimiento de fiscalización, podrían constituir posibles causas del desistimiento.

21. Que, en lo que concierne a la promoción de la acción penal, cabe destacar que si bien la Administración Federal de Ingresos Públicos interpuso la presentación que dio origen a estas actuaciones una semana antes de que F. O. cambiara la instrumentación, de las constancias de la causa no surge que el imputado tomó conocimiento de la existencia de este proceso antes de desarmar la maniobra. Consecuentemente, en el caso en concreto, no puede afirmarse que el desistimiento se produjo debido a que el plan fue descubierto y sometido al accionar de la justicia.

22. Que, contrariamente, surge de las actuaciones remitidas por la Administración Federal de Ingresos Públicos que el requerimiento de información que involucra el ejercicio 2012 fue notificado a O. el día anterior a la rescisión del contrato y casi un mes antes de la suscripción de la 'Adenda' contractual que tuvieron por objeto anular la maniobra destinada a evadir el pago de impuestos nacionales. De ahí que antes de desistir de la triangulación el jugador había tomado conocimiento de que la Administración Federal de Ingresos Públicos se encontraba fiscalizando la operación por la cual fue transferido del club IASA de la República Oriental del Uruguay al Racing Club. Incluso, surge de las actuaciones remitidas por la FIFA que '...con relación a la rescisión de los contratos en cuestión, el Club [Racing] declaró que tuvo lugar 'en virtud de la investigación de AFIP promovida sobre el jugador' y que sólo en tal ocasión 'admitió' que las sumas acordadas en concepto de precio de transferencia le correspondían a su persona y era[n] pasibles de tributar impuesto a la renta' y que '...El Club añadió que había rescindido 'los contratos oportunamente celebrados, por haber admitido el futbolista que se trataba de una simulación instada exclusivamente por él y haberse avenido a abonar el impuesto a la renta

correspondiente'...?. Bajo tales condiciones, es razonable concluir que no se trató de una decisión libre del imputado sino que, por el contrario, circunstancias objetivas vinculadas con el ejercicio de las facultades de verificación y fiscalización por parte del organismo recaudador determinaron su voluntad en punto al desistimiento de la tentativa. 23. Que, sentado cuanto antecede, en relación con lo actuado en el marco de esa fiscalización iniciada bajo la orden de intervención nro. 772.632, no puede pasar inadvertido que esta sólo autorizaba a los inspectores a verificar el impuesto a las ganancias correspondiente al ejercicio 2011 y no el del 2012, que es el que aquí interesa. En este último aspecto cabe destacar que la Administración Federal de Ingresos Públicos hizo la presentación que dio origen a este proceso el 22 de agosto de 2012 y, al día siguiente, informó que una investigación administrativa se encontraba abierta respecto de F. O. Esa investigación también se había iniciado el 22 de agosto de 2012 y culminó con la generación -un día después- de la orden de intervención nro. 772.632 para que se verifique la situación del nombrado en orden al impuesto a las ganancias correspondiente al ejercicio 2011. El día 27 de agosto de 2012, y en el marco de esa orden de intervención, los inspectores le cursaron al contribuyente un requerimiento de información y documentación, excediendo el objeto de la OI. En este sentido, la extendieron a ejercicios posteriores al 2011, en este caso al 2012, por el cual ya se había excitado la jurisdicción de este tribunal (puntualmente, precisaron que debía presentar una nota en carácter de declaración jurada especificando, en lo que aquí interesa: ?...b) explicar quién es el dueño de los derechos económicos. c) importe total por transferencia al Racing Club. d) gastos pagados en concepto de comisión. e) titular de los derechos federativos desde enero/2011 a la fecha...?), (ver fs. 508). En síntesis, pese a que la orden de intervención nro. 772.632 circunscribía el objeto de la verificación al impuesto a las ganancias correspondiente al ejercicio 2011, los inspectores del organismo extendieron la fiscalización sobre un período no abarcado, requiriéndole al contribuyente información relacionada con el ejercicio 2012. Y ello lo hicieron con posterioridad a la presentación que dio origen a estas actuaciones y cursando el requerimiento bajo apercibimiento de aplicar la multa prevista por el artículo 39 de la ley 11683 (ver fs. 508). 24. Que, bajo tales circunstancias, este Tribunal considera que lo actuado en el procedimiento administrativo presenta vicios que lo descalifican en punto a su validez para asentar sobre su base un reproche penal. Sin embargo, la Sala A de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, en el testimonio nro. 1415/13 mandado a formar en el marco de la causa nro. 1231/12, revocó una providencia de este Tribunal fundada en el art. 18 C.N. y en la doctrina de la C.N.C.P., Sala I, in re ?Boggiano, Rudi s/ recurso de casación?, fallada el 24 de septiembre de 2004, por la cual se hacía saber al organismo que debía abstenerse de efectuar requerimientos o cualquier otro acto de investigación o fiscalización vinculados con el hecho que conformaba el objeto procesal de ese legajo. En esa oportunidad, la Sala revisora precisó que ninguna de las atribuciones que la ley procesal confiere al juez a cargo de la instrucción ?...comprende la de suspender la aplicación de la ley que establece cuáles son las atribuciones del organismo encargado de la verificación y fiscalización de las leyes tributarias (conf. artículo 35 de la ley 11.683)...? (Reg. 645/13). Toda vez que esa doctrina resulta de aplicación obligatoria al sublite por conformar este legajo un proceso conexo con aquel en que se dictó la citada resolución y aunado a que no sería competencia de este estrado revisar la validez de los actos administrativos (conf. CNAPE Sala ?A? Reg. 754/12), no corresponde descartar que lo actuado en la sede administrativa haya determinado el desistimiento analizado. Todo ello, claro está, dejando a salvo la opinión del suscripto. 25. Que, por todo lo expuesto, habrá de decretarse el procesamiento de F. O. en orden al presunto intento de evadir el pago del impuesto a las ganancias correspondiente al ejercicio 2012. 26. Que, en cumplimiento de lo dispuesto por el artículo 518 del C.P.P.N., se estima que para responder por las resultas del proceso y la eventual reparación del perjuicio -en función de la responsabilidad en el hecho que se le ha atribuido al imputado-, corresponde decretar el embargo de sus bienes y dinero, recordando que la medida de aquél se justiprecia a los fines de cubrir la eventual reparación del daño, los intereses y costas. Teniendo en cuenta las pautas mencionadas supra, debe señalarse que la AFIP informó que ?...el contribuyente que nos ocupa ha procedido a efectuar la rectificativa 1 relativa al Impuesto a las Ganancias, de conformidad con la pretensión fiscal y siendo abonado el saldo de impuesto determinado...?. Por ello, el monto del embargo debe limitarse a una suma por la eventual aplicación del máximo de la multa prevista en el art. 22 bis del C.P. y otro tanto prudencialmente estimado en concepto de costas. Consecuentemente, a fin de satisfacer las finalidades anteriormente indicadas, considero que resulta adecuado fijar el embargo de F. O. en la suma de \$ ... Por ello, corresponde y así

**RESUELVO:** I. DECRETAR EL PROCESAMIENTO SIN PRISIÓN PREVENTIVA DE F. O. en orden al hecho por el cual fuera indagado, por considerarlo prima facie autor penalmente responsable del delito previsto por el artículo 1º de la ley 24769, en grado de tentativa (arts. 42 y 45 del Código Penal y 306 y 310 del C.P.P.N.). II. TRABAR EMBARGO SOBRE LOS BIENES del nombrado hasta cubrir la suma de \$ ... A tal fin, líbrese el respectivo mandamiento de embargo que se diligenciará según se ordene en el incidente que será formado por la Secretaria, quien hará comparecer al imputado dentro del quinto día de notificado a los efectos indicados. Regístrese; protocolícese; y notifíquese. Fórmese legajo de personalidad. Oportunamente, comuníquese.

JAVIER LOPEZ BISCAYART Ante mí: MIGUEL FRANCISCO LÓPEZ ARES, SECRETARIO Nota:

(\* Nota de la Editorial: Se advierte al suscriptor que por tratarse de un fallo de primera instancia, el mismo

podría no encontrarse firme al momento de su publicación.

002524E