

## Evasión Fiscal Impuesto Al Valor Agregado Impuesto A Las Ganancias Procesamiento

DOMINGO, 10 DE ENERO DE 2021

### JURISPRUDENCIA

Evasión fiscal. Impuesto al valor agregado. Impuesto a las ganancias. Procesamiento Se confirma la resolución que dictó el procesamiento del imputado en orden al delito previsto por el artículo 1 de la ley 24769, con relación a las evasiones presuntas del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto a las Ganancias. Buenos Aires, 14 de diciembre de 2016. VISTOS: El recurso de apelación interpuesto por la defensa de E.O.E. a fs. 778/781 de la causa principal (fs. 41/44 de este incidente) contra la resolución de fs. 759/776 vta. del mismo legajo (fs. 22/39 vta. del presente), mediante la cual el tribunal de la instancia anterior dictó el auto de procesamiento, sin prisión preventiva, del nombrado, y dispuso trabar un embargo sobre los bienes de aquél hasta cubrir la suma de tres millones de pesos (\$ 3.000.000). La presentación de fs. 58/67 vta. de este incidente, por la cual la defensa de E.O.E. informó en los términos del art. 454 del C.P.P.N. Y CONSIDERANDO: 1°) Que, por la resolución recurrida, el señor juez a cargo del juzgado ?a quo? dictó el auto de procesamiento, sin prisión preventiva, de E.O.E. por considerarlo, ?prima facie?, autor penalmente responsable del delito previsto por el artículo 1 de la ley 24.769, con relación a las evasiones presuntas del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto a las Ganancias correspondientes al ejercicio anual 2010 de EL MALLETE S.A. Además, dispuso trabar un embargo sobre los bienes de E. hasta cubrir la suma de tres millones de pesos (\$3.000.000). 2°) Que, por el recurso interpuesto y por el memorial de fs. 58/67 vta., la defensa de E.O.E. se agravó por entender que la resolución recurrida carece de fundamentación suficiente, pues ?...la reconstrucción fáctica pretendida se ha efectuado a partir de la selección parcial de elementos de prueba, desvirtuando y tergiversando su significado y alcances, tanto en lo que hace a la supuesta materialidad de los hechos, como en lo atinente a la atribución de autoría...?. La apelante también puso de manifiesto que las citas doctrinales por las cuales el juez a cargo del juzgado ?a quo? sustentó el encuadre jurídico de los hechos atribuidos a E.O.E. en la causa principal corresponden al análisis dogmático de una ley penal tributaria extranjera que no rige en el caso y que, por lo tanto, por la resolución recurrida se incurrió en un vicio de argumentación que permite descalificarla por resultar arbitraria. La defensa también se agravó por entender que por la resolución recurrida se incurrió en una violación al principio ?ne procedat iudex ex officio? por la falta de impulso fiscal con relación a los hechos vinculados con la omisión maliciosa de la presentación de la declaración jurada de EL MALLETE S.A. correspondiente al Impuesto a las Ganancias del año 2010 y con la omisión maliciosa de la presentación de las declaraciones juradas de aquella contribuyente correspondientes al Impuesto al Valor Agregado y a los períodos fiscales mensuales septiembre y octubre de 2009 y junio de 2010, y afirmó que aquello también constituye una transgresión al principio de congruencia, por haberse modificado ?...la base fáctica de la imputación como...venía dada por el Ministerio Público Fiscal...?. La defensa de E.O.E. también se agravó por considerar que el dictado del auto de procesamiento del nombrado resultó apresurado, pues se encontraba pendiente de resolución una excepción de falta de acción por atipicidad de la conducta investigada interpuesta previamente por aquella defensa. Con relación a la determinación de los tributos, la defensa se agravó por considerar que la liquidación practicada por la A.F.I.P.-D.G.I., de la cual surgen las evasiones presuntas del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto a las Ganancias correspondientes al ejercicio anual 2010 de EL MALLETE S.A., sobre las cuales el juzgado ?a quo? basó el procesamiento de E.O.E. , fue practicada sobre base presunta y que ?...este mecanismo, apto para establecer obligaciones que pueden o no ser conformadas por el deudor presunto, no puede usarse además para dar por cierto la existencia de un hecho punible que no ha sido corroborado de ninguna manera...?. La apelante también se agravó por considerar que la evasión presunta del Impuesto a las Ganancias del año 2010 de EL MALLETE S.A. por la cual E.O.E. fue procesado sería atípica, pues sólo tiene fundamento en la falta de presentación de la declaración jurada correspondiente al vencimiento del plazo pertinente y, por lo tanto, no se advierte la presencia de un ardid en el suceso constatado. Por último, la defensa de E.O.E. se agravó por considerar que en la causa principal no hay elementos de prueba que permitan sostener la atribución de la autoría por los hechos investigados al nombrado. 3°) Que, previo a resolver la cuestión de fondo, corresponde examinar el agravio de la defensa de E.O.E. relacionado con la falta de fundamentación de la resolución recurrida. En este sentido, en primer lugar, corresponde expresar que según ha establecido este Tribunal en oportunidades numerosas, con una integración parcialmente distinta de la actual, el postulado rector en lo que hace al sistema de las nulidades es el de la conservación de los actos. La interpretación de la existencia de aquéllas es restrictiva (confr. art. 2° del C.P.P.N.) y sólo procede la declaración cuando por la violación de las formalidades resulta un perjuicio real, actual y concreto para la parte que las invoca, y no cuando se plantean en el único interés de la ley o para satisfacer formalidades desprovistas de aquel efecto perjudicial (confr. Regs. Nos. 367/00, 671/00, 682/00, 1170/00, 533/07, CPE

556/2010/3/CA1, 11/12/2015, Reg. Interno N° 602/15 y CPE 2027/2011/1/CA1, 4/3/2016, Reg. Interno N° 72/16, entre muchos otros, de esta Sala ?B?). 4°) Que, sin perjuicio de la exigencia genérica de fundamentación de los autos que se prescribe por el art. 123 de la ley procesal, por el art. 308 del C.P.P.N. se disponen, específicamente, las formas que deben observarse para la validez de un auto de procesamiento. Por lo tanto, es útil poner de relieve que, por el pronunciamiento cuestionado, se consignaron los datos personales del imputado, se realizó una mención genérica de lo manifestado por aquél al prestar la declaración indagatoria, se detallaron los hechos que se le atribuyen, se expresaron los motivos por los cuales se dictó la decisión impugnada, se indicó la calificación legal, ?prima facie?, atribuible a los hechos, con cita de las disposiciones legales que se estimaron aplicables, y se analizó el grado de participación atribuible al imputado E.O.E. . En consecuencia, corresponde establecer que en el caso se observaron las previsiones del art. 308 del C.P.P.N. 5°) Que, para que la nulidad de una resolución se produzca por causa de vicios de fundamentación, aquélla debe mostrar 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. Ni estos defectos, ni la selección parcial de elementos de prueba y la tergiversación del significado de aquéllos invocada por la defensa de E.O.E. por el recurso interpuesto se advierten en la resolución recurrida, que ofrece una motivación suficiente de lo decidido, independientemente de la coincidencia, o no, que se pueda tener con aquellas conclusiones. 6°) Que, por lo tanto, se advierte que la carencia de una adecuada motivación aludida por la apelante sólo constituye una discrepancia de su parte con los criterios vinculados con la cuestión de fondo debatida en los autos principales y con las conclusiones a las cuales se arribó por la resolución apelada, sin que por aquella circunstancia se encuentre mérito suficiente para declarar la invalidez del auto de procesamiento examinado. 7°) Que, las diferencias de criterio que tengan las partes con relación a la fuerza o al alcance probatorio de los elementos incorporados a la causa y a la idoneidad de éstos para generar la convicción suficiente que se exige para el dictado del auto de procesamiento (art. 306 del C.P.P.N.) son materia de la discusión central del trámite del recurso de apelación, pero no implican la invalidez de la resolución recurrida, en los casos -como el que se presenta en el ?sub lite?- en los cuales por el auto impugnado se cumple con los requisitos de motivación que se prescriben por la ley procesal vigente (confr. Regs. Nos. 923/03, CPE 556/2010/3/CA1, 11/12/2015, Reg. Interno N° 602/15 y CPE 2027/2011/1/CA1, 4/3/2016, Reg. Interno N° 72/16, de esta Sala ?B?). En consecuencia, el agravio vinculado con la falta de una adecuada motivación de la resolución recurrida efectuado por la defensa de E.O.E. no puede tener una recepción favorable. 8°) Que, el agravio vinculado con la arbitrariedad presunta en la que habría incurrido el juez a cargo del juzgado ?a quo? por citar doctrina correspondiente al análisis dogmático de una ley penal tributaria extranjera, tampoco puede prosperar. En este sentido, corresponde expresar que por el ordenamiento procesal vigente no se prevé impedimento alguno para que un magistrado recurra, de manera no vinculante, a la jurisprudencia y/o a la doctrina extranjeras relacionadas con la cuestión tratada por una resolución con el fin de mostrar razonamientos similares a los propios y, de aquella forma, ilustrar el criterio que sostiene. Por la lectura de la resolución recurrida se advierte que el juez a cargo del juzgado ?a quo? efectuó, además de citas doctrinales nacionales, citas de doctrina y jurisprudencia española y alemana en virtud de algunas similitudes de la cultura jurídica tributaria y penal nacional con la de aquellos países, al sólo fin de fortalecer y enriquecer los argumentos en los cuales basó la conclusión a la cual arribó respecto de la cuestión atinente al carácter típico de la omisión maliciosa de la presentación de declaraciones juradas en los términos del art. 1 de la ley 24.769. Por lo tanto, no existen dudas en cuanto a que la decisión del magistrado se basó en el encuadre jurídico de los hechos investigados en la causa principal en las previsiones de la ley nacional. 9°) Que, con relación a las violaciones a los principios ?ne procedat iudex ex officio? y de congruencia invocadas por la defensa de E.O.E., corresponde expresar que por numerosos pronunciamientos anteriores, este Tribunal, con una integración parcialmente distinta de la actual, ha establecido que por el principio de congruencia ?...se resguarda la identidad fáctica que debe mediar en los actos del proceso...? (confr. Regs. Nos. 699/03, 746/09 y 42/12, entre otros, de esta Sala ?B?). Asimismo, se ha establecido que ?...no se puede alterar, sin afectación de la regla conforme a la cual no puede el juzgador actuar de oficio, ...el hecho por el cual se habilitó el inicio de la instrucción...? (confr. Reg. N° 42/12 de esta Sala ?B?). 10°) Que, en el caso ?sub examine?, se advierte que los hechos por los cuales se recibió la declaración indagatoria de E.O.E. y se dictó el auto de procesamiento del nombrado son los mismos que aquéllos por los cuales el representante del Ministerio Público Fiscal actuante ante la instancia anterior requirió la instrucción de la causa principal, y no se observan diferencias que modifiquen el marco objetivo de la imputación ni que permitan advertir la violación pretendida a los principios mencionados por el considerando que antecede y, por lo tanto, una afectación al derecho de defensa del nombrado. En efecto, al efectuar el requerimiento de instrucción en el marco de la causa principal el señor fiscal de la instancia anterior manifestó que los responsables de EL MALLETE S.A. habrían evadido el pago ?...del Impuesto al Valor Agregado correspondiente a los ejercicios fiscales...2010 (07/2009 a 06/2010), mediante la presentación engañosa de las respectivas declaraciones juradas, surgiendo de lo informado por el denunciante que las relativas a las posiciones mensuales 09/2009 y 10/2009 fueron presentadas en forma extemporánea...? y ?...del Impuesto a

las Ganancias por ejercicios fiscales... 2010 mediante la omisión presuntamente maliciosa de declarar e ingresar, al momento de su vencimiento, dicho impuesto...? (confr. fs. 40/43 vta. de las actuaciones principales y fs. 12/15 vta. de este incidente). Al momento de recibirse la declaración indagatoria de E.O.E. se hizo saber a aquél que ?...se le imputa haber intervenido en las supuestas evasiones de pago de las sumas...en concepto de Impuesto a las Ganancias correspondiente al ejercicio fiscal 2010 y...en concepto de Impuesto al Valor Agregado correspondiente al ejercicio anual 2010 (períodos fiscales mensuales 7/2009 a 6/2010), a los que se encontraría obligada la contribuyente EL MALLETE S.A.; todo ello mediante: a) la presentación de declaraciones juradas supuestamente engañosas con relación al Impuesto al Valor Agregado y a los períodos fiscales mensuales 7/2009, 8/2009, 11/2009 a 5/2020, en las cuales se habría declarado débitos fiscales en defecto; b) la omisión presuntamente maliciosa de presentar las declaraciones juradas correspondientes al referido tributo y a los períodos fiscales mensuales 9/2009, 10/2009 y 6/2010 al momento del vencimiento de las respectivas obligaciones; además, sus presentaciones posteriores habrían sido efectuadas de modo supuestamente engañosas por haber declarado débitos fiscales en defecto; y c) la omisión presuntamente maliciosa de presentar la declaración jurada correspondiente al Impuesto a las Ganancias y al ejercicio anual 2010 al momento del vencimiento de la respectiva obligación...?. Al dictarse el auto de procesamiento respecto del nombrado, aquellos hechos fueron descriptos de forma idéntica (confr. fs. 657/662 vta. y 759/776 vta. del expediente principal y fs. 16/21 vta. y 22/39 vta. de este incidente). Por lo tanto, se advierte que los hechos por los cuales el Ministerio Público Fiscal requirió la instrucción de la causa principal son los mismos que aquéllos por los cuales E.O.E. fue indagado y procesado; esto es, las evasiones presuntas del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto a las Ganancias correspondientes al ejercicio anual 2010 de EL MALLETE S.A. Contrariamente a lo argumentado por la parte recurrente, tanto en el requerimiento fiscal de instrucción como en el auto de procesamiento dictado por el juzgado ?a quo? se puso de manifiesto que aquellas evasiones se habrían llevado a cabo mediante la omisión maliciosa de la presentación de la declaración jurada correspondiente al Impuesto a las Ganancias por el ejercicio anual 2010, al vencimiento del plazo pertinente, y la presentación de declaraciones juradas engañosas correspondientes al Impuesto al Valor Agregado del mismo ejercicio anual, algunas de las cuales fueron precedidas por la omisión de la presentación correspondiente al vencimiento del plazo pertinente. 11°) Que, si bien por el requerimiento de instrucción efectuado por el representante del Ministerio Público Fiscal ante la instancia anterior no se hizo referencia a la presentación extemporánea de la declaración jurada correspondiente al Impuesto al Valor Agregado del período fiscal mensual 6/2010, sí se hizo alusión al carácter engañoso de aquélla. En relación con aquella circunstancia puesta de manifiesto por el párrafo que antecede, corresponde expresar que de acuerdo con la descripción del tipo penal de evasión fiscal, por el cual se hace alusión a ?cada tributo? y a ?cada ejercicio anual?, los distintos actos de evasión de un mismo tributo que se producen en un mismo período fiscal anual no constituyen hechos independientes que concurren materialmente entre sí, sino un hecho único conformado por la suma de los montos evadidos en cada acto individual de evasión que se produce en un mismo ejercicio anual (confr. art. 1 de la ley 24.769, el voto del señor juez de cámara Dr. Roberto Enrique HORNOS en el pronunciamiento del Reg. N° 726/06 de esta Sala ?B?, el voto mayoritario emitido por el pronunciamiento del Reg. N° 42/12 de esta Sala ?B?, y el voto unánime emitido por el pronunciamiento del Reg. N° 552/13 de esta Sala ?B?, con una integración parcialmente distinta de la actual). En este sentido, las diferentes acciones que un contribuyente pueda haber ejecutado para llevar a cabo la evasión de un impuesto determinado, en un período fiscal anual determinado, no constituyen hechos independientes (en sentido similar, confr. Regs. Nos. 99/13, 222/13 y 460/13 de esta Sala ?B?). Por lo tanto, en atención a lo expresado por los párrafos que anteceden, se advierte que en el caso ?sub examine? no podría sostenerse que por el dictamen fiscal obrante a fs. 40/43 vta. de la causa principal el juzgado interviniente no se encuentre habilitado para conocer con relación al Impuesto al Valor Agregado y al Impuesto a las Ganancias correspondientes a todo el período del ejercicio fiscal anual 2010 de EL MALLETE S.A. 12°) Que, en consecuencia, en atención a lo expresado por los considerados 9°, 10° y 11° de la presente, el agravio invocado por la defensa de E.O.E. vinculado con una violación supuesta al principio ?ne procedat iudex ex officio? y con una transgresión al principio de congruencia por haber mediado una modificación entre los hechos por los cuales el representante del Ministerio Público Fiscal actuante ante la instancia anterior requirió la instrucción de la causa principal y aquéllos por los cuales el juez a cargo del juzgado ?a quo? dictó el auto de procesamiento del nombrado, no puede tener una recepción favorable. 13°) Que, tampoco puede tener una recepción favorable el agravio invocado por la defensa de E.O.E. vinculado con el hecho que al momento de dictarse el auto de procesamiento del nombrado se encontraba pendiente de resolución una excepción de falta de acción interpuesta en forma previa por la defensa de aquél. En este sentido, corresponde expresar que por el artículo 340 del C.P.P.N. se establece: ?Las excepciones se sustanciarán y resolverán por incidente separado sin perjuicio de continuarse la instrucción?. Por lo tanto, se advierte claramente que la formación de un incidente con motivo de haberse opuesto una excepción de falta de acción tiene por objeto, precisamente, que el proceso no se paralice, ni se suspenda por haberse formulado aquel tipo de planteo (confr., en sentido similar, Regs. Nos. 673/02 y 118/12, de esta Sala ?B?). En efecto, por numerosos pronunciamientos anteriores, este Tribunal, con una integración

parcialmente distinta de la actual, ha establecido que aquella expresión del artículo 340 del C.P.P.N. "...resulta suficientemente indicativa de la intención del legislador en cuanto a que por la formulación, por la sustanciación o por las impugnaciones eventuales de la decisión que se adopte con respecto a aquella clase de planteos, no se afecte el normal desarrollo del proceso principal..." (confr. Regs. Nos. 476/01, 662/08, 67/10, 46/12, 71/13 y CPE 1652/2014/13/3/RH3, 14/8/2015, Reg. Interno N° 345/15, de esta Sala B?).

14°) Que, en cuanto a la cuestión de fondo, corresponde expresar que, contrariamente a lo invocado por la defensa de E.O.E., los elementos de prueba incorporados a los autos principales constituyen un cuadro probatorio idóneo y suficiente para sustentar, con el alcance exigido por el art. 306 del C.P.P.N., la estimación provisoria efectuada por el juzgado "a quo" acerca de la materialidad de los hechos "prima facie" ilícitos de los cuales se trata y de la participación culpable del nombrado en aquéllos.

15°) Que, la defensa de E.O.E. se agravio por considerar que la determinación de los impuestos presuntamente evadidos por EL MALLETE S.A. por el ejercicio anual 2010 habría sido efectuada sobre base presunta. Aquel agravio tampoco puede tener una recepción favorable, pues de la compulsa de las actuaciones confeccionadas por los funcionarios de la A.F.I.P.-D.G.I. en el marco de las órdenes de intervención Nos. 501.085 y 639.141 surge que los ajustes correspondientes a los impuestos presuntamente evadidos por EL MALLETE S.A. fueron efectuados mediante la contabilización de los débitos fiscales no declarados que surgieron de la lectura de las memorias de los controladores fiscales situados en el domicilio fiscal y comercial de aquella contribuyente y del sistema informático de facturación instalado en las computadoras de aquella, todo lo cual fue puesto a disposición del organismo administrativo por un apoderado de la sociedad (confr. Actuación N° 14099-44- 2010 que obra reservada por la secretaría). En este sentido, conforme surge de la liquidación y del informe final de inspección obrantes a fs. 13 y 190/199, respectivamente, del Cuerpo Impuesto a las Ganancias correspondiente a la Orden de Intervención N° 639.141 que obra reservado por la secretaría, de la lectura de las memorias de los controladores fiscales de EL MALLETE S.A. surgieron débitos fiscales por montos significativamente superiores a los declarados por aquella contribuyente en las declaraciones juradas correspondientes al Impuesto al Valor Agregado del ejercicio anual 2010. Además, de la compulsa del sistema de facturación utilizado por EL MALLETE S.A. -denominado Mr. Comanda- surgieron otras operaciones de ventas que no pudieron vincularse con los controladores fiscales o con algún punto de venta. Por último, se detectó la existencia de un archivo denominado "QUITADOS.DBF" que contenía información sobre una cantidad importante de productos quitados de tickets emitidos previamente por "errores en la carga". En atención a que las anulaciones de las operaciones agrupadas en aquel archivo no se encontraban respaldadas por documentación alguna, la fiscalización las encuadró como ventas omitidas por la contribuyente en la declaración de los débitos fiscales correspondientes. Por lo tanto, se advierte que los ajustes efectuados por la A.F.I.P.- D.G.I. -que fueron conformados por la contribuyente-, no fueron efectuados sobre la base de ninguna de las presunciones previstas por la ley 11.683, sino que se basaron en datos ciertos emergentes de los registros contables mismos de EL MALLETE S.A.

16°) Que, por el recurso interpuesto y por el memorial de fs. 58/67 vta., la defensa de E.O.E. cuestionó que el juzgado "a quo" haya considerado como ventas omitidas a las operaciones anuladas -de acuerdo con los registros del archivo "QUITADOS.DBF"-, sin realizar medidas de prueba a los fines de determinar si aquellas anulaciones podrían haber correspondido a "... bonificaciones producto de una realidad económica propia de la actividad de esparcimiento nocturno...?". En sentido similar, la apelante afirmó que la hipótesis según la cual "...todos o algunos de los registros contenidos en los controladores pudieran corresponder a la anulación de operaciones ciertas es una hipótesis tan sólida, como que todos o algunos otros correspondan a bonificaciones no gravadas...o bien a maniobras diversas de empleados y/o agentes de relaciones públicas tendientes a ganar dinero a costa de la empresa o a lograr consumiciones gratis, como es propio del giro de un local nocturno...?". Sin embargo, en atención a las circunstancias puestas de manifiesto por el considerando que antecede -que surgieron de los registros contables de EL MALLETE S.A.- y por la correlación de la totalidad de los elementos de prueba incorporados a las actuaciones principales, apreciados de acuerdo con el sistema de valoración de la prueba denominado "de la sana crítica" adoptado para el proceso penal, esto es, mediante el análisis de aquella según las reglas de la lógica, de la experiencia y del sentido común, y en el caso, en función de las reglas de la mecánica de liquidación de los impuestos al Valor Agregado y a las Ganancias, es posible concluir, con el grado de verificación exigido para este momento del proceso, que resulta razonable la estimación del juzgado "a quo" en cuanto a que tanto las anulaciones registradas por EL MALLETE S.A. en el archivo "QUITADOS.DBF" como las ventas emergentes de la lectura de las memorias de los controladores fiscales y del sistema de facturación de aquella contribuyente, forman parte de la maniobra desarrollada a los fines de disminuir la base imponible en el Impuesto al Valor Agregado y en el Impuesto a las Ganancias. Por lo tanto, los débitos e ingresos correspondientes a todas aquellas operaciones deben, en principio, ser considerados en la determinación de los montos totales evadidos. En este sentido, corresponde expresar que en atención a la cantidad importante de débitos fiscales emergentes de la lectura de los controladores fiscales de EL MALLETE S.A. que no fueron declarados ante la A.F.I.P.-D.G.I., las también numerosas operaciones de venta registradas en el sistema de facturación de la contribuyente que no pudieron ser identificadas con algún punto de venta o controlador

fiscal, el hecho que de acuerdo con los registros del archivo ?QUITADOS.DBF? no sólo se quitaron muchos productos por ticket, sino que también se determinó la existencia de tickets que poseían productos quitados por varios días, y la circunstancia que las anulaciones supuestas de aquellas operaciones de venta no se encontraban respaldadas por documentación alguna, los agravios de la defensa sobre la cuestión no resultan verosímiles. En efecto, la hipótesis sostenida por la parte recurrente en cuanto a que aquellas ventas no declaradas y anulaciones corresponderían a bonificaciones o a maniobras defraudatorias de los empleados de EL MALLETE S.A., no sólo no encuentra sustento en ninguna de las constancias probatorias incorporadas a la causa principal y a la documentación reservada por la secretaría, sino que se ve aún más debilitada cuando se considera que en el marco de las distintas fiscalizaciones efectuadas por la A.F.I.P.-D.G.I. a aquella contribuyente se detectaron inconsistencias similares a las descriptas por los párrafos y considerandos que anteceden en la declaración de los débitos fiscales correspondientes a los períodos fiscales anuales 2007, 2008 y 2009, las cuales si bien no forman parte del objeto de investigación de la causa principal debido a que se rechazó el requerimiento fiscal de instrucción formulado con relación a aquéllas porque los importes presuntamente evadidos no superaban el monto previsto por el art. 1 de la ley 24.769 a partir de la modificación efectuada por la ley 26.735 (confr. fs. 1/11, 40/43 vta., 70/73 vta. y 80/82 de la causa principal y CPE 679/2013/1/CA1, 18/3/2014, Reg. S.I.G.J. N° 55/14 de esta Sala ?B?), darían cuenta de la existencia de una maniobra efectuada por EL MALLETE S.A. durante varios años a los fines de disminuir la base imponible de los impuestos a cuyo pago se encontraba obligada. En este sentido, no resulta verosímil ni acorde con las reglas de la lógica, de la experiencia o del sentido común, que una sociedad sufra pérdidas de dinero por montos tan significativos como los que surgen de las constancias incorporadas a la causa principal y de la documentación reservada por la secretaría y, menos aún, que aquella circunstancia se extienda por un período de cuatro años y que durante aquél no se hubieran adoptado medidas a fin de evitar aquellas pérdidas o a fin de identificar a los responsables de las mismas para tomar las medidas que se estimaran convenientes. 17°) Que, tampoco puede prosperar el agravio invocado por la defensa de E.O.E. vinculado con el carácter atípico de la evasión presunta del Impuesto a las Ganancias por la cual se dictó el auto de procesamiento del nombrado por considerar que aquélla sólo tiene fundamento en la falta de presentación de la declaración jurada correspondiente al vencimiento del plazo pertinente y que, por lo tanto, no se advierte la presencia de un ardid en el hecho. En este sentido, en primer lugar, corresponde expresar que por numerosos pronunciamientos anteriores de este Tribunal, con una integración parcialmente distinta de la actual, se ha establecido que la determinación tributaria es ?...el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso si existe una deuda tributaria (an debeat), quién es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda (quantum debeat)...? (confr. Héctor B. VILLEGAS, Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, Editorial Astrea, 8° edición, Buenos Aires, 2002, pág. 395). En este sentido, por el art. 11 de la ley 11.683, se establece: ?...la determinación y percepción de los gravámenes que se recauden de acuerdo con la presente ley, se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables del pago de los tributos en la forma y plazos que establecerá la Administración Federal de Ingresos Públicos...?. Por lo tanto, ?...la declaración por sujeto pasivo o declaración jurada tiene el carácter de norma general en nuestro sistema legal tributario vigente...?, y por aquella declaración se ?...lo responsabiliza por sus constancias, sin perjuicio de su verificación y eventual rectificación por parte de la Administración Pública...? (confr. Héctor B. VILLEGAS, ob. cit., págs. 401 y 403; Regs. Nos. 37/06, 804/11, 347/13 y CPE 1123/2007/CA1, 18/11/2015, Reg. Interno N° 568/15, entre muchos otros, de esta Sala ?B?). De este modo, en un sistema en el cual la autodeterminación tributaria es el principio general, la presentación de declaraciones juradas por las cuales se declaren datos falsos, o la omisión de presentación de declaraciones juradas, como en este caso, con relación al Impuesto a las Ganancias correspondiente al ejercicio fiscal anual 2010, podrían constituir, en principio, un ardid idóneo a fin de engañar al organismo recaudador, ocultando la realidad económica del contribuyente y la obligación de aquél de tributar (confr. Regs. Nos. 407/05, 240/06, 962/06, 361/07, 48/09, 260/13, CPE 1012/2013/1/CA1, 14/2/2014, Reg. S.I.G.J. N° 17/14, CPE 998/2008/4/CA1, 8/5/2014, Reg. S.I.G.J. N° 130/14, CPE 913/2014/CA1, 18/2/2015, Registro Interno N° 36/15 y CPE 1123/2007/CA1, 18/11/2015, Reg. Interno N° 568/15, entre otros, de esta Sala ?B?). 18°) Que, en el caso ?sub examine?, contrariamente a lo argumentado por la parte recurrente, se advierte que respecto del Impuesto a las Ganancias a cuyo pago EL MALLETE S.A. se habría encontrado obligada por el ejercicio anual 2010, no sólo se habría verificado, al vencimiento del plazo pertinente, la omisión de la presentación de la declaración jurada concerniente al tributo y al período fiscal mencionado, sino que aquella omisión habría estado precedida por la presentación de declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado con débitos fiscales menores que aquéllos que, en principio, se habrían generado en cabeza de la contribuyente durante los períodos mensuales del ejercicio anual 2010, lo cual daría cuenta de la existencia de una maniobra engañosa llevada a cabo por aquélla a fin de disminuir la base imponible en ambos impuestos (confr. considerandos 15° y 16° de la presente). 19°) Que, por las razones y por las circunstancias establecidas por los considerandos que anteceden, los agravios de la defensa de E.O.E. en cuanto a que los comportamientos atribuidos al nombrado no se adecuarían al tipo penal previsto por el art. 1 de la ley 24.769, no pueden prosperar.

20°) Que, a igual conclusión corresponde arribar con respecto a lo argumentado por la defensa de E.O.E. acerca de la inexistencia de pruebas que permitan sostener la autoría del nombrado por los hechos investigados en la causa principal. En este sentido, el rol relevante que se atribuyó a E. en la dirección de la administración de EL MALLETE S.A. por la resolución recurrida, no encontraría sustento en la calidad de accionista mayoritario de aquella contribuyente que revestía el nombrado, sino en el hecho de que en ocasión de prestar la declaración indagatoria reconoció que las decisiones contables e impositivas se discutían en las reuniones de accionistas en las que él participaba, y también en lo que surge de las declaraciones testificales de los empleados en relación de dependencia de aquella sociedad J.P.S., J. E.B., L.S.A., C.A.D., A.A.M. , C.A.S. , C.I.M., E.A.U. , N.P.R., J.R.S.O., L.M.D., D.A.G.y E.R.C., quienes manifestaron que E.O.E. era el dueño de EL MALLETE S.A. y la persona responsable de tomar las decisiones atinentes al funcionamiento de aquella sociedad (confr. fs. 210/212 vta., 215/217, 219/221 vta., 222/224 vta., 226/228, 328/330, 331/334, 378/380 vta., 566/569, 711/715, 716/721, 745/750 y 752/756 de la causa principal). Por lo tanto, es posible concluir, con el grado de verificación exigido para este momento del proceso, que la estimación efectuada por el juzgado de la instancia anterior por el considerando 9° de la resolución recurrida en cuanto a la intervención personal de E.O.E. en los hechos investigados en la causa principal, resulta razonable y encuentra, en principio, sustento en las pruebas reunidas en el expediente principal.

21°) Que, tampoco puede prosperar el agravio de la defensa de E.O.E. relativo al valor probatorio asignado a los dichos de los testigos mencionados por el considerando que antecede, en virtud de los reclamos laborales efectuados por aquéllos contra EL MALLETE S.A. y/o contra el nombrado, pues de los elementos probatorios incorporados a la causa principal no surge que de aquella circunstancia se derive la existencia de una situación de enemistad entre aquellos testigos y E. , ni median indicios ni razones que permitan suponer la intención de aquéllos de causar un perjuicio injustificado al nombrado. Por otra parte, las declaraciones testificales cuestionadas son concordantes y fueron recibidas de conformidad con lo previsto por los arts. 239, 240 y concordantes del código de rito y no se advierte la existencia de alguna de las prohibiciones establecidas por el art. 242 del mismo cuerpo legal. Por la circunstancia que los testigos convocados en los autos principales hayan presentado reclamos laborales contra E.O.E. no se resta valor probatorio a los dichos de aquéllos, porque por el código de formas no se prevé inhabilitación alguna por aquellos motivos, dejándose librada a la sana crítica del tribunal la valoración de las declaraciones testificales recibidas en la causa (art. 241 del C.P.P.N.; confr., en similar sentido, Regs. Nos. 807/03, 813/10 y 718/11, de esta Sala ?B?).

22°) Que, los cuestionamientos efectuados por la defensa de E.O.E. sobre la entidad convictiva de algunos elementos de prueba incorporados a la causa principal sobre los cuales este Tribunal se ha expresado por los considerandos que anteceden, parten de un análisis aislado de cada elemento, sin apreciar a aquéllos en conjunto. Este análisis parcial no puede tener una recepción favorable, pues la eficacia de las presunciones que podrían derivar de cada elemento de prueba depende de la valoración conjunta que se efectúe de aquéllos teniendo en cuenta la diversidad, la correlación y la concordancia de los mismos, pero no de un tratamiento particular y aislado pues, por su misma naturaleza, cada uno de los indicios no puede llegar a fundar aisladamente ningún juicio de convicción, el cual deriva de la pluralidad y concordancia de aquéllos (confr. Fallos 300:928). Como ha establecido esta Sala ?B?, ?...la totalidad de los elementos probatorios arrimados al expediente debe ser objeto de una valoración articulada, contextual y conjunta dentro del plexo probatorio, el cual, evaluado en un acto único y con ajuste a la sana crítica racional, posibilita la obtención de una acabada constatación de los hechos investigados. El mero análisis parcializado de los elementos de prueba incorporados al proceso impide la comprensión global del hecho de que se trata...? (confr. Regs. Nos. 879/03, 785/10 y 360/13, de esta Sala ?B?).

23°) Que, por lo demás, sin perjuicio de la necesidad eventual de producir alguna prueba, y por los resultados que aquélla pudiera traer aparejada en el futuro, no pueden soslayarse las conclusiones expresadas por los considerandos anteriores -que se basan en las constancias que actualmente se encuentran incorporadas a la encuesta-, ni 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 ponderar 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, CPE 403/2012/2/CA1, 12/6/2015, Reg. Interno N° 237/15 y CPE 827/2014/3/CA1, 29/4/2015, Reg. Interno N° 167/16, entre muchos otros, de esta Sala ?B?). En este sentido, este Tribunal ha establecido: ?...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. Regs. Nos 606/10 y CPE 403/2012/2/CA1, 12/6/2015, Reg. Interno N° 237/15, entre otros, de esta Sala ?B?).

24°) Que, debido a que por el recurso de apelación interpuesto por la defensa de E.O.E. no se introdujo ningún agravio autónomo con relación a la decisión del juzgado ?a quo? de disponer el embargo sobre los bienes de aquél hasta cubrir la suma de tres millones de pesos (\$ 3.000.000), corresponde declarar mal concedido el recurso de apelación deducido en relación con aquella decisión (confr. arts. 445 y 450 del C.P.P.N.). Por ello, SE RESUELVE: I. CONFIRMAR el punto III de la resolución recurrida por el cual se dispuso el auto de procesamiento de E.O.E. II. DECLARAR

PARCIALMENTE MAL CONCECIDO el recurso de apelación interpuesto por la defensa de E.O.E. contra el punto IV de la resolución de fs. 22/39 vta., en cuanto por aquél se dispuso trabar el embargo sobre los bienes del nombrado. III. 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 junto con los autos principales y la documentación reservada por la secretaría. Fecha de firma: 14/12/2016 Firmado por: MARCOS ARNOLDO GRABIVKER, JUEZ DE CAMARA Firmado por: ROBERTO ENRIQUE HORNOS, JUEZ DE CAMARA Firmado por: CAROLINA ROBIGLIO, JUEZ DE CAMARA Firmado(ante mi) por: VERONICA MARIA DANKERT, SECRETARIA DE CAMARA 015557E