

## Evasión Fiscal Impuesto A Las Ganancias Procesamiento

### JURISPRUDENCIA

Evasión fiscal. Impuesto a las ganancias. Procesamiento Se

confirma el dictado del procesamiento, sin prisión preventiva, respecto de los imputados por considerarlos, ?prima facie?, autores penalmente responsables del delito previsto por el artículo 1 de la ley 24769 en orden a los hechos presuntos de evasión tributaria vinculados con el Impuesto a las Ganancias.

Buenos Aires, 19 de octubre de 2018. VISTOS: El recurso de apelación interpuesto por la defensa de M.D.S. y de H.A.R. a fs. 268/269 del legajo de investigación N° 33 de la causa N° CPE 1652/2014 (fs. 40/41 de este incidente) contra la resolución de fs. 244/267 vta. del mismo legajo (fs. 16/39 vta. del presente), en cuanto por aquélla el tribunal de la instancia anterior dictó el auto de procesamiento, sin prisión preventiva, respecto de los nombrados por considerarlos, ?prima facie?, autores penalmente responsables del delito previsto por el art. 1 de la ley 24.769 en orden a los hechos presuntos de evasión tributaria vinculados con el Impuesto a las Ganancias del ejercicio fiscal 2005 (puntos dispositivos I y III), y ordenó trabar embargos sobre los bienes de cada uno de aquéllos hasta cubrir las sumas de \$ 5.250.000 (puntos dispositivos II y IV). El recurso de apelación interpuesto por el representante del Ministerio Público Fiscal que interviene ante la instancia anterior a fs. 281/283 del legajo de investigación al que corresponde este expediente (fs. 53/55 del presente) contra la resolución aludida precedentemente, en cuanto por aquélla el juzgado ?a quo? adoptó las decisiones reseñadas por el párrafo anterior (puntos dispositivos I, II, III y IV), y por otro lado, dictó el auto de falta de mérito para procesar, o para sobreseer, respecto de M.D.S. y de H.A.R. por los sucesos presuntos de evasión tributaria relacionados con el Impuesto a las Ganancias del ejercicio fiscal 2006 (puntos dispositivos V y VI), y adoptó también el temperamento previsto por el art. 309 del C.P.P.N. respecto de E.D.S., de D.D.S. y de A.D.S. en orden a los hechos presuntos de evasión tributaria vinculados con el Impuesto a las Ganancias correspondiente a los ejercicios fiscales 2005 y 2006 (puntos dispositivos VII, VIII y IX). La presentación de fs. 61 de este incidente, por la cual el señor fiscal general que actuaba ante esta instancia mantuvo el recurso de apelación aludido por el párrafo anterior. Los memoriales de fs. 63/66, 67/70 vta. y 71/71 vta. de este incidente, por los cuales la representante de la parte querellante (A.F.I.P.? D.G.I.), la defensa de M.D.S. y de H.A.R., y el representante del Ministerio Público Fiscal, respectivamente, informaron en los términos previstos por el art. 454 del C.P.P.N. Y CONSIDERANDO: 1°) Que, en primer lugar, corresponde expresar que el recurso de apelación deducido por el Ministerio Público Fiscal resulta parcialmente improcedente en cuanto por aquél se manifestó la pretensión de recurrir, entre otras cosas, el auto de procesamiento dictado respecto de M.D.S. y de H.A.R. (puntos dispositivos I y III de la resolución que luce en copia a fs. 16/39 vta. de este incidente). 2°) Que, en efecto, por el recurso de apelación aludido por el considerando anterior, el Ministerio Público Fiscal no propició que el auto de mérito mencionado sea dejado sin efecto por haber versado sobre hechos distintos de los que fueron informados a M.D.S. y/o a H.A.R. al momento de prestar las declaraciones indagatorias respectivas. Tampoco efectuó una solicitud en aquella dirección por entender que el juzgado ?a quo? había dictado decisiones de mérito en sentido opuesto respecto de comportamientos que, a los fines de la aplicación eventual de la ley penal, deberían ser considerados constitutivos de un hecho único. Por el contrario, lo que aquella parte pretende en el caso es que se deje sin efecto la decisión del juzgado ?a quo? como vía para habilitar el dictado de un auto de procesamiento nuevo, que ?...contemple toda la conducta que, hasta ahora, venía reprochándose a cada uno de los perseguidos, constitutiva del delito de evasión tributaria agravada por el monto presuntamente evadido (art. 2, inciso ?a' de la ley 24.769)...?. En este sentido, el señor fiscal consideró que por el auto de procesamiento recurrido se atribuyó a M.D.S. y a H.A.R. únicamente ?...una fracción de los hechos que, según [la opinión del representante del Ministerio Público Fiscal], cabe reprocharles, dejando fuera el resto de su conducta penalmente típica...? lo cual, además, provocó que ?...la calificación legal sostenida hasta ahora (para el caso la prevista en el art. 2 inciso ?a' LPT) mut[e] a la de evasión tributaria simple (art. 1° LPT), la cual, en caso de mantenerse, pone seriamente en duda la vigencia de la acción penal...? (confr. fs. 53/55 de este incidente). 3°) Que, sin embargo, en las condiciones actuales del proceso, no se advierte la presencia de un gravamen que, respecto del Ministerio Público Fiscal, derive en forma directa de la decisión aludida por el considerando 1° de este pronunciamiento y que, por lo tanto, permita estimar verificado en el caso aquel presupuesto que, junto con otros, condiciona la habilitación de la instancia recursiva pretendida (confr. arts. 432 y 449 del C.P.P.N.). 4°) Que, en efecto, lo establecido precedentemente encuentra sustento en las razones que esta Sala ?B? expresó, en ocasiones anteriores, para rechazar distintos recursos de queja que la fiscalía interviniente interpuso en el contexto de otros legajos de investigación de la causa N° CPE 1652/2014, también con relación a la impugnación de autos de procesamiento, las cuales, ?mutatis mutandi?, resultan aplicables a este caso. En aquellas oportunidades, se estableció: ?...3°) 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. CPE 679/2013/5/CA3, res. del 14/12/16, Reg. Interno N° 756/16, de esta Sala 'B')...? ...6°) Que, [...] corresponde recordar que esta Sala 'B', con una integración parcialmente diferente de la actual, y en el marco de un proceso sustanciado en orden a la comisión posible del delito previsto por el art. 1 de la ley 24.769, estableció: '...con relación al principio de congruencia que rige la totalidad del proceso para resguardo de la identidad fáctica que deben revestir los actos como el requerimiento fiscal de instrucción, la declaración indagatoria, el procesamiento, el requerimiento fiscal de elevación a juicio, el auto de elevación a juicio y la sentencia [...], en el caso se advierte que los hechos por los cuales se requirió la instrucción, se instruyó el sumario y se recibió la declaración indagatoria [...] son los mismos, sin que esta identidad quede desvirtuada por la diferencia de los montos consignados en ambas ocasiones, en atención a que se valoró la misma plataforma fáctica [...] toda vez que la imputación que recae sobre los responsables de [...] en todo momento se refirió a la evasión presunta del Impuesto a las Ganancias correspondiente al ejercicio fiscal 2007; éste es el hecho sobre el cual el fiscal formuló el requerimiento de instrucción y el mismo hecho por el cual el señor juez a cargo del juzgado 'a quo' instruyó el sumario correspondiente, y por el cual se recibió la declaración indagatoria [...] no se advierte alguna afectación al principio de congruencia ni al principio acusatorio...' (confr. CPE 792/2012/4/CA1, res. del 20/10/15, Reg. Interno N° 503/15, de esta Sala 'B'). Por lo tanto, en la medida en que se sustente en los mismos hechos presuntos de evasión tributaria por los cuales un imputado prestó la declaración indagatoria y se dictó posteriormente el auto de procesamiento respecto de aquél, no se advierte que el Ministerio Público Fiscal se encuentre impedido, eventualmente, de estimarlo pertinente, de requerir la elevación de la causa a juicio describiendo aquellos hechos, como hipótesis fácticas a acreditar en el marco del debate oral, con un alcance mayor del que el juzgado interviniente consideró provisionalmente acreditado a los fines previstos por el art. 306 del C.P.P.N. Por lo demás, si se repara en que el resguardo del ejercicio debido del derecho de defensa en juicio constituye el fundamento del principio de congruencia (confr. Regs N° 146/07, consid. 10°; 771/13, consid. 9°; y CPE 61011782/2009/5/CA3, res. del 12/07/16, Reg. Interno N° 337/16, consid. 9°, de esta Sala 'B'), correspondería advertir que las circunstancias que el Ministerio Público Fiscal podría eventualmente invocar en autos en sustento de un requerimiento en los términos previstos por el art. 347 del C.P.P.N., no resultarían novedosas o sorprendidas. Máxime, de verificarse lo manifestado por el señor fiscal en cuanto a que '...los hechos que les fueron descriptos a los imputados al ser convocados a prestar declaración en los términos del art. 294 del C.P.P.N. [...] en lo sustancial, fueron concordantes con los hechos descriptos en el dictamen por el que [aquella] parte solicitó aquella convocatoria...' (confr. fs. 49 vta. de este legajo)...? (confr. CPE 1652/2014/5/5/RH14, res. del 17/11/17, Reg. Interno N° 780/17; CPE, 1652/2014/31/10/RH20, res. del 04/12/17, Reg. Interno N° 834/17; CPE 1652/2014/17/6/RH22, res. del 04/12/17, Reg. Interno N° 835/17; CPE.1652/2014/10/8/RH19, res. del 04/12/17, Reg. Interno N° 836/17; CPE 1652/2014/6/7/RH15, res. del 04/12/17, Reg. Interno N° 837/17; y CPE.1652/2014/89/2/RH21, res. del 04/12/17, Reg. Interno N° 838/17, de esta Sala 'B?; se prescinde del resaltado del original). 5°) Que, por las razones que se transcribieron precedentemente queda en evidencia que el auto de procesamiento dictado en la causa respecto de M.D.S. y de H.A.R. no constituye una decisión que, por sí misma, cause un agravio al Ministerio Público Fiscal de un modo efectivo, concreto y actual. Por el contrario, el gravamen invocado por aquella parte es uno que no cabe considerar sino futuro o meramente conjetural, lo cual obsta a la procedencia formal del recurso de apelación interpuesto, en el aspecto al cual viene haciéndose mención, por ausencia de un interés directo que habilite al Ministerio Público Fiscal a recurrir (confr., en sentido similar, CPE 1652/2014/27/5/ACA74, res. del 16/03/18, Reg. Interno N° 126/18; y CPE.1652/2014/26/4/CA49, res. del 23/04/18, Reg. Interno N° 234/18, de esta Sala 'B?'). Por lo tanto, corresponde declarar mal concedido parcialmente el recurso de apelación deducido por el señor fiscal interviniente ante la instancia anterior (confr. art. 444 del C.P.P.N.). 6°) Que, establecido lo expresado por el considerando que antecede, y dado que constituye un cuestionamiento que, de prosperar, tornaría innecesario ingresar al examen de los agravios relacionados con el fondo del asunto, corresponde tratar con antelación a aquellas cuestiones la argumentación de la defensa de M.D.S. y de H.A.R. dirigida a descalificar, como acto jurisdiccional válido, el auto de procesamiento dictado respecto de los nombrados, por constituir, a criterio de aquella parte, una decisión arbitraria. 7°) 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, en lo que interesa a la presente, una motivación suficiente de lo decidido. Asimismo, 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 estimaran 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 y 379/13, entre 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 y 197/04, entre muchos otros, de esta Sala ?B?). 8°) Que, sin perjuicio de la exigencia genérica de fundamentación de los autos que se dispone por el art. 123 del C.P.P.N., por el art. 308 del mismo cuerpo legal se establecen, específicamente, las formas que deben observarse para la validez de un auto de procesamiento (confr. Regs. Nos. 379/11, 63/12 y 712/13, entre otros, de esta Sala ?B?). En este caso, por el pronunciamiento cuestionado se consignaron los datos personales de M.D.S. y de H.A.R., se enunciaron los comportamientos atribuidos a aquéllos, se reseñaron las manifestaciones que los nombrados efectuaron al prestar las declaraciones indagatorias, se expresaron los motivos por los cuales se dictó la decisión impugnada y se indicó la calificación legal ?prima facie? atribuible a los hechos de los que se trata, con cita de las disposiciones legales que se consideraron aplicables (confr. fs. 202/204 y 206/208 del legajo de investigación al que corresponde este incidente). Consecuentemente, habida cuenta 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 opiniones y las conclusiones expresadas en sustento de un auto de procesamiento no podrían dar lugar a una declaración de invalidez de aquel pronunciamiento, la pretensión de que el auto de mérito del que se trata sea descalificado como acto jurisdiccional válido no puede prosperar. 9°) Que, por otro lado, respecto de lo manifestado por la defensa en el sentido de que el auto de procesamiento no encuentra sustento en ?...prueba legal...? por cuanto ?...este proceso tiene su génesis en prueba hurtada...? (se prescinde del resaltado del original), cabe expresar que el cuestionamiento aludido se relaciona con los planteos de nulidad -de todo lo actuado en los autos principales en función del origen presuntamente ilícito o ilegítimo de los elementos en los cuales la A.F.I.P.-D.G.I. sustentó la denuncia inicial- que fueron sustanciados en el marco del incidente N° CPE 1652/2014/78 y que el juzgado ?a quo? rechazó por una resolución que, posteriormente, este Tribunal confirmó (confr. CPE 1652/2014/78/CA41, res. del 22/12/17, Reg. Interno N° 912/17, de esta Sala ?B?). Por lo demás, no se advierte que haya constituido un óbice para la adopción de un temperamento en los términos del art. 306 del C.P.P.N., el hecho de que, en aquel momento, no se haya encontrado firme la resolución del juzgado ?a quo? denegatoria de los planteos de nulidad. En efecto, por el art. 170, último párrafo, del C.P.P.N., se establece que ?...[l]a instancia de nulidad será motivada, bajo pena de inadmisibilidad, y el incidente se tramitará en la forma establecida para el recurso de reposición...?, mientras que por el art. 340 del C.P.P.N. se dispone: ?...Las excepciones se sustanciarán y resolverán por incidente separado, sin perjuicio de continuarse la instrucción...?. Las expresiones a las cuales se recurrió para la redacción de ambos artículos resultan suficientemente indicativas ?...de la intención del legislador en cuanto a que por la formulación, por la sustanciación o por las eventuales impugnaciones de la decisión que se adopte con respecto a aquella clase de planteos, no se afecte el normal desarrollo del proceso principal...? (confr. Reg. Nos. 67/10 y CPE 33000149/2011/6/CA1, res. del 08/07/14, Reg. Interno N° 223/14, considerando 12°, entre otros, de esta Sala ?B?). Por lo tanto, ?...al no haber mediado decisión judicial alguna por la cual se haya declarado la nulidad de los elementos de prueba incorporados hasta aquel momento a la causa, el juzgado ?a quo? se encontraba habilitado a llevar adelante las audiencias pertinentes con miras a que [los imputados] presten la declaración indagatoria, como también a disponer el auto de procesamiento de aquéllos si, al momento de resolver la situación de los nombrados, estimaba verificado, a partir de la ponderación de aquellos elementos de prueba, los extremos previstos por el art. 306 del C.P.P.N...? (confr. CPE 1509/2010/4/1/CA3, res. del 30/12/15, Reg. Interno N° 638/15; CPE 1652/2014/31/9/CA67, res. del 28/12/17, Reg. Interno N° 937/17; y CPE 1652/2014/10/7/CA71, res. del 03/05/18, Reg. Interno N° 262/18, de esta Sala ?B?). 10°) Que, con relación a las cuestiones de fondo, corresponde recordar que por la resolución recurrida se estimó en principio acreditado que M.D.S. y H.A.R. habrían ocultado al fisco nacional las obligaciones de pago que pesaban sobre cada uno de aquéllos, por el Impuesto a las Ganancias del ejercicio anual 2005, en ambos casos por la suma de \$ 2.024.935,32, mediante ?...la ocultación presuntamente maliciosa de activos depositados en el exterior del país...? y la presentación de declaraciones juradas que cabría considerar engañosas. La materialidad de aquellos comportamientos hipotéticos fue inferida a partir de distintas circunstancias de hecho que el juzgado ?a quo? consideró acreditadas, con la provisionalidad propia de esta etapa del proceso, respecto de una cuenta abierta en un banco radicado en la Confederación Suiza. En este sentido, el tribunal de la instancia anterior estimó suficientemente probada la existencia de una cuenta en el H.S.B.C. PRIVATE BANK SUISSE cuyos activos podían atribuirse a M.D.S. y a H.A.R.. La cuenta se encontraba identificada con el código de perfil de cliente N° ... (denominada ?...?) y habría registrado, como ?patrimonio verificado?, al 31 de diciembre de 2005, la suma de u\$s 3.867.332,56. Asimismo, el juzgado ?a quo? estimó que todos aquellos activos constituían, respondían o daban cuenta de ganancias netas, gravadas en el Impuesto a las Ganancias, que M.D.S. y H.A.R. habrían percibido y acumulado en la cuenta del H.S.B.C. PRIVATE BANK SUISSE a lo largo del año 2005. 11°) Que, respecto de la existencia de la cuenta denominada ?...? en

el H.S.B.C. PRIVATE BANK SUISSE, del valor de los activos que se habrían ido acreditando en aquélla y de la vinculación de M.D.S. y de H.A.R. tanto con la cuenta como con los activos aludidos, cabe recordar que los nombrados, al prestar las declaraciones indagatorias, manifestaron ser ?...[l]os verdaderos titulares de la cuenta...? y se remitieron a presentaciones previas por las cuales se había puesto de resalto que aquéllos, respecto de los activos de la cuenta, realizaron en su momento exteriorizaciones de moneda extranjera bajo el régimen establecido por la ley 26.860 (confr. fs. 115/116, 129/130, 202/204 y 206/208 del legajo de investigación al que corresponde este incidente). Asimismo, por lo expresado por los considerandos 8°, 10°, 13°, 14°, 17°, 18°, 20° y 21° de la resolución recurrida, el juzgado ?a quo? detalló una serie de circunstancias que, en este caso, valoradas en conjunto y de conformidad con las reglas de la sana crítica, permiten considerar conformado un cuadro probatorio idóneo para sustentar, al menos por el momento, y con el alcance exigido por el art. 306 del C.P.P.N., las conclusiones provisionales expresadas por el juzgado ?a quo? sobre el carácter que correspondería atribuir, en el Impuesto a las Ganancias, y respecto de M.D.S. y de H.A.R., a los activos que se habrían acreditado durante el año 2005 en la cuenta a la cual viene haciéndose mención (confr., en sentido similar, CPE 1652/2014/31/9/CA67, res. del 28/12/17, Reg. Interno N° 937/17, de esta Sala ?B?). 12°) Que, si bien se advierte que la pesquisa debería ser profundizada con relación a las situaciones o las actividades económicas que, a lo largo del ejercicio fiscal 2005, habrían dado lugar a la obtención de las rentas gravadas a las que el juzgado ?a quo? asoció los activos de la cuenta ?...?, a los fines de establecer, con un grado mayor de precisión, las características o el alcance de las fuentes probables de las ganancias presuntas de las que se trata y, consecuentemente, de la titularidad de cada una de aquéllas y en qué porcentaje corresponden a cada imputado, de todas maneras las conclusiones provisionales expresadas por el tribunal de la instancia anterior sobre aquellos aspectos de los hechos, en principio, se adecuan a las constancias incorporadas hasta el momento a la causa y no han sido rebatidas suficientemente por la parte recurrente. En este sentido, 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?). 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 meritarse 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 y 161/12 de esta Sala ?B?, entre muchos otros). 13°) Que, tampoco constituye una circunstancia que obste al dictado de un auto de procesamiento, el hecho de que el organismo recaudador no haya sustanciado los procedimientos administrativos de determinación de deuda para establecer la existencia y la cuantía de las obligaciones de pago que M.D.S. y H.A.R. habrían omitido exteriorizar oportunamente respecto del Impuesto a las Ganancias del ejercicio anual 2005. En el sentido indicado por el párrafo anterior, esta Sala ?B?, respecto de otro legajo de investigación de la causa N° CPE 1652/2014, con un criterio que, ?mutatis mutandi?, resulta aplicable al caso en examen, ha establecido: ?...no se advierte, ni la parte recurrente ha logrado demostrar, que una circunstancia inherente al procedimiento tributario, sobreviniente a la consumación presunta del delito de evasión tributaria, como es la prescripción de las acciones para determinar y exigir el pago de la obligación tributaria objeto de aquel hecho, pueda hacer desaparecer la presunta ofensa que para el fisco nacional habría aparejado en sede penal en su momento la comisión presunta del delito [...] Por otro lado, las manifestaciones que la defensa [...] efectuó a partir de la ausencia, como consecuencia de la extinción por prescripción de las acciones mencionadas por el párrafo anterior, de una resolución determinativa de deuda, en el sentido de que ?...al no existir hecho imponible respecto del Impuesto a las ganancias correspondiente al ejercicio 2005, no puede haber imputación por una evasión inexistente...? [...], tampoco pueden ser compartidas, pues presuponen ?...asignarle carácter constitutivo a la determinación impositiva, olvidando que ello es únicamente atribuible al hecho imponible o generador de la obligación tributaria y no al acto de su determinación, de indudable naturaleza declarativa...? (Fallos 290:254, considerando 16°). Finalmente, por dejar en evidencia que constituye un aspecto ajeno a la configuración del delito de evasión tributaria, corresponde recordar que esta Sala ?B? incluso ha establecido que ?...la determinación administrativa de la deuda tributaria practicada por los organismos administrativos competentes no es una condición de procedibilidad en el proceso penal, y tampoco es obligatoria, ni es irrevisable, ni es definitiva, ni es vinculante para el órgano jurisdiccional interviniente en la causa penal (confr. Regs. Nos. 269/11 y 116/13, entre muchos otros, de esta Sala ?B?)...? (confr. Reg. N° 250/13 y CPE 1191/2015/1/CA1, res. del 23/05/17, Reg. Interno N° 331/17, ambos de esta Sala ?B?)...? (confr. CPE 1652/2014/37/1/CA23, res. del 31/08/17, Reg. Interno N° 575/17, de esta Sala ?B?). 14°) Que, asimismo, concordantemente con lo puesto de resalto por el considerando anterior, esta Sala ?B?, por pronunciamientos anteriores, ha establecido también que las conclusiones a las cuales el organismo recaudador pudiese arribar en función del procedimiento regulado por los arts. 17 y ccs. de la ley 11.683 ?...no resulta[n] vinculante[s] ni para el juzgado ?a quo? ni para este

Tribunal. En este sentido, por el pronunciamiento del Reg. N° 686/06 de la Sala 'B', este Tribunal ha establecido: '...no resulta posible desconocer las atribuciones otorgadas a los jueces de la Nación por la Constitución Nacional, con relación a conocer y decidir en el marco de todas las causas que versen sobre puntos regidos por la Constitución Nacional y por las leyes de la Nación'. '...la regla prevista por el art. 9 del C.P.P.N. es precisa e inequívoca con respecto a que los tribunales deben resolver todas las cuestiones que se susciten en el proceso, con excepción de las prejudiciales, naturaleza que no revisten la determinación del hecho imponible ni la existencia de la obligación tributaria, circunstancias que, en principio, no pueden dejar de establecerse jurisdiccionalmente con relación a imputaciones como las de autos...' (confr. Reg. N° 511/11; CPE 1652/2014/6/1/CA6, res. del 21/10/15, Reg. Interno N° 505/15; CPE 1652/2014/20/1/CA13, res. del 30/06/16, Reg. Interno N° 308/16; y CPE 1652/2014/23/1/CA14, res. del 03/03/17, Reg. Interno N° 99/17; CPE 1652/2014/18/2/CA34, res. del 23/10/17, Reg. Interno N° 719/17; y CPE 1652/2014/31/9/CA67, res. del 28/12/17, Reg. Interno N° 937/17, entre otros, de esta Sala 'B'). 15°) Que, la defensa de M.D.S. y de H.A.R. manifestó también que la ausencia de sustanciación del procedimiento de determinación de oficio respecto del Impuesto a las Ganancias del ejercicio fiscal 2005 '...ha impedido el derecho de defensa pues aquel procedimiento reconoce al contribuyente la posibilidad de participar y de ofrecer la prueba que estime conveniente para acreditar su posición...'. Sin embargo, ni por el recurso de apelación interpuesto a fs. 268/269 del legajo principal, ni por el memorial que luce a fs. 67/70 vta. de este incidente, se identificaron los descargos y/o los medios de prueba concretos que aquella parte se habría visto privada de efectuar y/o de solicitar por no haberse tramitado el procedimiento administrativo al cual viene haciéndose mención. Tampoco se indicó la incidencia que aquellos descargos y/o medios de prueba eventuales podrían haber tenido en la resolución del caso, ni se explicó, en su defecto, la razón que impediría efectuar aquellos ofrecimientos de prueba y/o descargos hipotéticos en sede judicial. En el sentido indicado por el párrafo anterior, corresponde recordar que este Tribunal ha establecido con anterioridad: '...por la circunstancia de haberse concretado la denuncia y requerido la instrucción sin la determinación de oficio de la deuda tributaria, cuya procedencia invocó el recurrente, no se impide la demostración en el proceso de la inexistencia de los extremos fácticos que son materia de la imputación [...] Por lo tanto, no se advierte que con la interpretación objetada se afecten, de algún modo, las garantías constitucionales referentes al debido proceso legal y al derecho de defensa en juicio (confr. Regs. Nos. 203/98 y 250/04, de esta Sala 'B') [...] En este sentido, la potestad del tribunal a quo de revisar las actuaciones efectuadas por los organismos que dictaminaron o informaron y de resolver conforme a la legislación vigente, lejos de resultar un acto que conculque alguna garantía constitucional, constituye exactamente lo contrario, esto es una salvaguardia para el imputado por la cual se efectiviza la garantía de juez natural -en la cual debe entenderse comprendida el derecho a la intervención de un juez imparcial e independiente- y la revisabilidad de los actos de la administración, en cuanto se vinculan con algún elemento constitutivo de algún delito, circunstancia por la cual se habilita la amplia discusión en el proceso penal de aquellos extremos...' (confr. Reg. N° 226/06, de esta Sala 'B'). Por lo tanto, el agravio aludido no puede prosperar, pues la parte recurrente no ha demostrado, ni este Tribunal advierte, una afectación concreta y efectiva al derecho de defensa en juicio cuya subsanación eventual imponga revertir o dejar sin efecto el auto de procesamiento dictado en la causa. 16°) Que, algo similar ocurre con el agravio que la defensa de M.D.S. y de H.A.R. invocó por el hecho de que fue a partir de estimaciones propias del juzgado 'a quo' que, por la resolución recurrida, se estableció provisoriamente el alcance presunto de las obligaciones tributarias de las que se trata, cuando aquello, a criterio de la parte recurrente, constituía un aspecto de los hechos que, por no contarse con una determinación administrativa de la deuda tributaria, habría exigido al menos la realización previa de un peritaje contable. En efecto, si bien en el caso no medió la sustanciación de un procedimiento administrativo de determinación de la deuda tributaria respecto del Impuesto a las Ganancias del ejercicio anual 2005, porque '...a la fecha de la obtención de la información referente a los activos situados en el exterior (cuentas en Suiza), las facultades para la determinación administrativa de los tributos respectivos por el período 2005 se encontraban prescritas...', de todas maneras el organismo recaudador efectuó una estimación sobre '...la deuda que hubiere correspondido determinar con los elementos con que se contaba...' (confr. fs. 192/195 del legajo principal). Aquella estimación es la que surge del 'INFORME FINAL DE INSPECCIÓN' que se encuentra reservado por la secretaría y al cual se hizo alusión por el considerando 15° de la resolución en examen. Con relación a la liquidación efectuada por el organismo recaudador, el juzgado 'a quo' puso de resalto que '...la fiscalización tomó como base imponible la suma total en concepto de patrimonio verificado al 31/12/2005 obrante en la cuenta del exterior (convertida a pesos según el tipo de cambio vigente [\$ 11.571.059]), sobre la que aplicó la alícuota del 35% prevista en la ley del impuesto a las Ganancias...', a partir de lo cual se arribó a una '...cuantificación del perjuicio fiscal en concepto de Impuesto a las Ganancias, en las sumas de \$ 4.046.863,04 respecto de R. y de \$ 4.048.292,41 respecto de M.D.S....'. Sin embargo, el tribunal de la instancia anterior expresó que correspondía apartarse de aquella cuantificación porque el organismo recaudador había estimado respecto de '...cada uno de los imputados una obligación tributaria en el impuesto a las Ganancias que es el resultado de gravar la misma base imponible para cada uno de los sujetos obligados, lo cual supone una multiplicación de la renta que no se

corresponde con la prueba obrante en las actuaciones ni con las reglas de liquidación del impuesto...?, y por considerar que ?...no cabe la multiplicación en el sentido efectuado por el Fisco sino la atribución a los imputados de la fracción que les corresponde a cada uno y que, en principio en este caso, cabe asignarles en partes iguales (arts. 1, primer y segundo párrafo, 29, 50, primer párrafo, y cc. de la ley del impuesto a las Ganancias)...?, para lo cual tuvo en cuenta, entre otras circunstancias, que M.D.S. y H.A.R. habían exteriorizado divisas bajo el régimen de la ley 26.860 de una manera que ?...permite inferir que aquéllos eran titulares por partes iguales de los fondos mencionados...? (confr. el considerando 17° de la resolución recurrida). Como consecuencia de aquellas consideraciones, el tribunal de la instancia anterior procedió a dividir en dos los ?Ingresos Presuntos? que el organismo recaudador había identificado con los activos acreditados en la cuenta ?...?, y expresó a continuación: ?...De ese cálculo, deriva una base imponible respecto de cada uno de los imputados de \$ 5.785.529,50, a la que si se le aplica la alícuota máxima prevista por la ley del impuesto a las Ganancias (35%), la obligación tributaria resultante asciende, cuanto menos, a \$ 2.024.935,32; es decir, supera la suma de \$ 400.000 prevista por el art. 1° de la ley N° 24.769. Ello así, aún si se considerasen, en principio, las deducciones previstas por el art. 23 o los parámetros establecidos por el art. 90 de aquella ley...? (confr. el considerando 18° de la decisión en examen). Como surge de la reseña que antecede, por la resolución recurrida se detallaron los pasos concretos que el juzgado ?a quo? siguió para establecer el monto aproximado de las obligaciones tributarias presuntamente evadidas en el caso. Sin embargo, a pesar de que aquello permite conocer y controlar el itinerario lógico que el tribunal de la instancia anterior recorrió para arribar a las estimaciones de las que se trata, la parte recurrente no invocó la posibilidad de que se haya incurrido en algún tipo de error en el cálculo de división de la base presunta definida en su momento por el organismo recaudador y en la aplicación, al resultado obtenido, de la alícuota respectiva. Tampoco la defensa individualizó los puntos de comprobación que, concretamente, entiende que deberían ser dilucidados por intermedio de un peritaje contable. Ante un estado de cosas como el aludido, cabe estimar aplicable en autos, ?mutatis mutandi?, lo establecido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación mediante la sentencia de Fallos 253:472, en cuanto concluyó ?...que no es pertinente la intervención de peritos cuando el esclarecimiento de la cuestión no requiere conocimientos técnicos especiales y sólo se trata [...] de comprobar hechos simples -Fallos: 185:213, considerando 5°-...?, en tanto debe diferenciarse lo concerniente a la realización de algunos cálculos matemáticos en principio sencillos, de los cuestionamientos que pudieran eventualmente dirigirse a las premisas de las que partieron aquellos cálculos, establecidas provisionalmente a partir de consideraciones jurídicas y fácticas sustentadas en la actividad de conocimiento y de valoración de la prueba desarrollada en el marco del proceso (confr. los considerandos 10° y 11° de esta resolución). Por lo demás, corresponde agregar que las estimaciones de las que se trata son provisorias y que fueron efectuadas en el contexto y en sustento de un temperamento de carácter revocable y reformable (confr. arts. 306 y 311 del C.P.P.N. y lo expresado por el considerando 12°, párrafo segundo, de este pronunciamiento). 17°) Que, tampoco puede prosperar el agravio que la defensa de M.D.S. y de H.A.R. sustentó en el hecho de que el juzgado ?a quo? dictó el auto de procesamiento a pesar de reconocer que la acción penal podría encontrarse prescripta de estarse al alcance, y a la significación jurídica consecuente, que por el mismo pronunciamiento atribuyó a los hechos de evasión tributaria relativos al Impuesto a las Ganancias del ejercicio fiscal 2005 (confr. el considerando 24° de la resolución en examen). En efecto, el temperamento adoptado por el tribunal de la instancia anterior, en este caso, se ajusta en términos generales a lo establecido por esta Sala ?B? en el contexto de otro legajo de investigación de la causa N° CPE 1652/2014, ocasión en la cual se expresó: Judicial de la Nación ?...12°) Que, al menos por el momento, en el estado actual de la investigación, tampoco constituye una circunstancia que imponga revocar la resolución recurrida [en alusión a una decisión denegatoria de un planteo de extinción de la acción penal por prescripción] el hecho de que, al resolver la situación procesal de [la persona imputada], el juzgado ?a quo? haya dictado un auto de procesamiento con relación al nombrado por considerarlo autor presunto del delito previsto ?...por el art. 1 de [la ley 24.769] con respecto a la supuesta evasión de pago de una suma superior a \$ 400.000 por el Impuesto a las Ganancias del ejercicio anual 2006...? Esto es así, no sólo porque [...] el Ministerio Público Fiscal también manifestó agravios con relación a los parámetros que el juzgado ?a quo? tuvo en cuenta para cuantificar las obligaciones tributarias presuntamente evadidas y propició además ?...el procesamiento de [los imputados] en calidad de coautores de la evasión tributaria, agravada por el monto de lo presuntamente evadido, por el impuesto total que debió haberse ingresado en razón de las rentas generadas [durante el ejercicio anual] 2006, acopiadas en Suiza en un patrimonio que ellos administraban en conjunto...? (más allá de lo que este Tribunal pudiese oportuna y eventualmente considerar con relación a aquellos agravios), sino también porque el dictado de un auto de procesamiento no implica el cierre de la investigación o la imposibilidad de disponer la realización de diligencias probatorias nuevas con el fin de avanzar en y/o integrar la investigación (confr. los arts. 311, 346, 347 y 348, párrafo primero, del C.P.P.N.). En el sentido al cual viene haciéndose mención, no se advierten razones de orden fáctico, lógico o jurídico que impidan admitir la posibilidad de que, llegado el momento de resolver sobre la situación procesal de una persona que prestó la declaración indagatoria, se adviertan reunidos elementos de convicción suficientes para estimar acreditada provisionalmente la materialidad del hecho presunto que

motivó la citación de aquella persona (confr. art. 306 del C.P.P.N.) y, paralelamente, ante circunstancias determinadas, al examinar la subsistencia de la acción penal, concluir que no se está en condiciones de descartar, con la certeza necesaria, que el suceso haya podido tener razonablemente un alcance mayor del que se consideró hasta el momento acreditado, y por lo tanto, de ser el caso, que corresponda atribuir a aquél una calificación legal más gravosa. En definitiva, se trataría de decisiones sobre cuestiones que requerirían de grados de conocimiento o de convicción diferentes respecto del hecho presuntamente ilícito en función del cual, como hipótesis de investigación, se promovió en su momento la acción penal. Por lo tanto, ante circunstancias como las reseñadas a lo largo de este considerando, y en la medida que la investigación no pueda considerarse agotada o, eventualmente, de una duración prolongada en exceso para las particularidades del caso, resultaría prematuro dictar un auto de sobreseimiento, en los términos previstos por el art. 336, inc. 1, del C.P.P.N., por extinción de la acción penal por prescripción, con sustento exclusivo en la calificación legal expresada al momento de dictarse el auto de procesamiento. Finalmente, cabe recordar que "...el sobreseimiento es la resolución jurisdiccional por la cual se concluye el proceso definitiva e irrevocablemente con relación al imputado en cuyo favor se dicta, y encuentra fundamento en las causales taxativamente previstas por la ley. Por consiguiente, para el dictado de un pronunciamiento con aquellos alcances es necesaria la certeza del juzgador sobre la configuración de alguna de las causales previstas por el art. 336 del C.P.P.N. (confr. C.F.C.P., Sala I, 'NAVARRO, JUAN MANUEL Y OTROS S/ RECURSO DE CASACIÓN', rta. el 23/05/01; Sala III, 'SAKSIDA, WALTER RAÚL S/ RECURSO DE CASACIÓN', rta. el 18/2/00; Sala IV, 'SANTOS, ENRIQUE JOSÉ S/ RECURSO DE CASACIÓN', rta. el 22/11/99; y Regs. Nos. 634/03, 394/06, 463/06, 655/06, 719/06 y 655/09, entre otros, de esta Sala 'B')...' (confr. CPE 929/2015/CA1, res. del 05/10/17, Reg. Interno N° 683/17, de esta Sala 'B')...' (confr. CPE 1652/2014/10/2/CA38, res. del 22/12/17, Reg. Interno N° 916/17, de esta Sala 'B'). 18°) Que, con relación al agravio aludido por el considerando anterior, la defensa manifestó: "...las condiciones objetivas de punibilidad no alcanzan y sin embargo la señora jueza no decide y deja la causa abierta, a la espera de que prueba? [...] Acaso ignora que la Confederación Suiza ha prohibido a los bancos informar, acerca del hurto de información y documentación clasificada por un delincuente extorsionador, que hoy se lo considera benefactor de nuestra justicia y de nuestro órgano recaudador...? Sin embargo, aquellas manifestaciones pasarían por alto que la profundización de la investigación en el aspecto indicado por el considerando 12°, párrafo primero, de este pronunciamiento, mediante una actividad instructoria que, por lo demás, no exigiría necesariamente el relevamiento de actividades económicas presuntas fuera de la República Argentina, podría llegar a incidir en la individualización de los porcentajes de activos de la cuenta '...?' que cabría atribuir a M.D.S., a H.A.R. y/o a alguna otra persona. Esta posibilidad no es una de la que quepa prescindir sin más, porque se relaciona con un aspecto de los hechos en torno al cual giró uno de los agravios que el Ministerio Público Fiscal manifestó por el recurso de apelación que luce en copia a fs. 53/55 de este incidente y que, en este caso en particular, de variar el cuadro probatorio existente actualmente en la causa, podría provocar modificaciones en lo concerniente a la significación jurídica de los comportamientos que puedan terminar atribuyéndose a cada una de las personas aludidas y, por lo tanto, tener incidencia en el análisis de la subsistencia de la acción penal. 19°) Que, por todo lo expresado precedentemente, se advierte que por ninguno de los argumentos invocados por el recurso de apelación interpuesto a fs. 268/269 de los autos principales, ni por los desarrollados por el memorial que luce a fs. 67/70 vta. de este incidente, se han desvirtuado los fundamentos en los cuales el tribunal de la instancia anterior sustentó la decisión de dictar un auto de procesamiento respecto de M.D.S. y de H.A.R. en orden a los hechos presuntos de evasión tributaria relacionados con el Impuesto a las Ganancias del ejercicio fiscal 2005. Por lo tanto, aquel temperamento debe ser confirmado. 20°) Que, por el contrario, con relación a las medidas cautelares que se establecieron por los puntos dispositivos II y IV de la resolución que luce en copia a fs. 16/39 vta. de este incidente, asiste razón a la defensa de M.D.S. y de H.A.R. en cuanto se agravio por el hecho de que el juzgado 'a quo' computó, para establecer el monto de los embargos, "...la suma presuntamente evadida...? y "...los intereses resarcitorios previstos por el artículo 37 de la ley N° 11.683...?, a pesar de que en el marco de la causa el organismo recaudador manifestó que se encontraban prescriptos los poderes y las acciones del Fisco Nacional para exigir el cumplimiento de aquellas obligaciones. 21°) Que, en efecto, por el art. 518, párrafo primero, del C.P.P.N. se establece: "...Al dictar el auto de procesamiento, el juez ordenará el embargo de bienes del imputado [...] en cantidad suficiente para garantizar la pena pecuniaria, la indemnización civil y las costas...?, y con relación a aquella medida cautelar de tipo económico por la doctrina se ha sostenido: "... Comprenderá la eventual indemnización civil derivada del delito, aun cuando el actor civil no se haya constituido como tal y no se le haya dado traslado de esa constitución al imputado y al civilmente demandado [...], pues se trata de una medida de protección al potencial ejercicio de sus derechos...? (confr Guillermo Rafael NAVARRO y Roberto Raúl DARAY, 'Código Procesal Penal de la Nación. Análisis doctrinal y jurisprudencial?', 4ª edición, Hammurabi, Buenos Aires, 2010, tomo III, pág. 501). 22°) Que, en este caso, el organismo recaudador manifestó, expresa y específicamente, que "...a la fecha de la obtención de la información referente a los activos situados en el exterior (cuentas en Suiza), las facultades para la determinación administrativa de los tributos respectivos por el período 2005 se encontraban prescriptas (conforme artículo 56 de la Ley N° 11.683 -t.o en 1998 y

modificaciones-), sin perjuicio de las acciones penales que correspondieran. En consecuencia, el procedimiento determinativo contenido en el artículo 16 de la Ley N° 11.683 -t.o. en 1998 y sus modificaciones- no resulta viable...? (confr. fs. 192/195 del legajo de investigación N° 33 de la causa N°.CPE 1652/2014). Por otro lado, cabe recordar que por el art. 37 de la ley 11.683 se establece: "...La obligación de abonar [los] intereses [resarcitorios] subsiste no obstante la falta de reserva por parte de la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS al percibir el pago de la deuda principal y mientras no haya transcurrido el término de la prescripción para el cobro de ésta...?, como también que "...el dec. regl. de la Ley de Procedimiento Tributario [art. 53 del decreto N° 1397/79] dispone que la Dirección General no exigirá el pago de impuestos prescriptos, a menos que el responsable haya renunciado, en forma expresa o tácita, a la prescripción ganada...? (confr. Teresa GÓMEZ y Carlos María FOLCO, "Procedimiento Tributario. Ley 11.683 - Decreto 618/97?", La Ley, 2018, 9ª edición, pág. 473), y que "...el mero reconocimiento de la obligación tributaria, efectuado con posterioridad a que se hubiera operado la prescripción por el curso de los términos previstos [...] no hace renacer la extinguida obligación impositiva. Ello así, a poco que se advierta que la virtualidad que la propia ley reconoce, es su incidencia respecto de una prescripción que se estuviera cursando (y que, de tal modo se interrumpiría), mas no con relación a una prescripción ganada. Dicha inferencia se afirma a poco que se repare, asimismo, que al haberse operado la prescripción por el transcurso de los tiempos establecidos por la ley, dicho beneficio ha quedado incorporado al patrimonio del contribuyente, sin que el cumplimiento de una deuda extinguida -pago de una obligación natural- torne exigible la actualización monetaria o sus accesorios (arg. art. 517 del Código Civil)...? (Fallos 315:1916). 23°) Que, por lo demás, lo expresado precedentemente brindaría una explicación posible al proceder del organismo recaudador, en el rol de parte querellante, durante la sustanciación prevista por el art. 454 del C.P.P.N., pues si bien por el recurso de apelación interpuesto a fs. 268/269 del legajo principal la defensa manifestó agravios tanto con relación a la decisión del juzgado "a quo" de disponer el procesamiento de M.D.S. y de H.A.R., como respecto de la cuantía de los embargos ordenados sobre los bienes de los nombrados porque se había "...decretado un embargo aplicando intereses por una supuesta deuda, que se encontraba y encuentra prescripta...?", por el memorial de fs. 63/66 de este incidente la representación del organismo recaudador sólo trató los agravios de la defensa relacionados con la adopción del temperamento previsto por el art. 306 del C.P.P.N. y no solicitó la confirmación de los puntos dispositivos II y IV de la resolución en examen. 24°) Que, consecuentemente, corresponde revocar los puntos dispositivos II y IV de la resolución dictada a fs. 244/267 vta. del legajo principal, a los efectos exclusivos de que, con arreglo a lo establecido por los considerandos 21°, 22° y 23° de este pronunciamiento, el juzgado "a quo" establezca nuevamente el monto de los embargos que corresponde disponer sobre los bienes de M.D.S. y de H.A.R.. 25°) Que, por lo demás, ante las circunstancias en las cuales se hizo hincapié precedentemente, resultaría inoficiosa cualquier ponderación sobre los agravios que el Ministerio Público Fiscal manifestó al impugnar los puntos dispositivos II y IV de la resolución a la cual viene haciéndose mención. En efecto, la fiscalía interviniente cuestionó aquellos temperamentos del juzgado "a quo" exclusivamente porque estimó que los montos de los embargos "...deberían adecuarse a la totalidad del monto evadido en carácter de coautores, por el ejercicio 2005...? (confr. el considerando 2° de este pronunciamiento), es decir, que se agravio respecto de un concepto cuyo resguardo, en este caso en particular, ante las manifestaciones expresas del organismo recaudador y las normas legales que impiden que aquél exija "...el pago de impuestos prescriptos, a menos que el responsable haya renunciado [...] a la prescripción ganada...? (confr. art. 53 del decreto N° 1397/79), no debería ser computado para disponer los embargos a los que viene haciéndose mención, resultando indistinto, por lo tanto, a aquellos fines, el alcance mayor o menor que quepa atribuir a las obligaciones tributarias evadidas presuntamente respecto del ejercicio fiscal 2005. 26°) Que, resta examinar los agravios que el Ministerio Público Fiscal invocó en sustento de la pretensión de que se revoquen los temperamentos que el tribunal de la instancia anterior adoptó, en los términos del art. 309 del C.P.P.N., respecto de M.D.S. y de H.A.R. por los hechos presuntos de evasión tributaria relacionados con el Impuesto a las Ganancias del ejercicio fiscal 2006, y respecto de E.D.S., de D.D.S. y de A.D.S. por los hechos presuntos de evasión tributaria relacionados con el Impuesto a las Ganancias correspondiente a los ejercicios fiscales 2005 y 2006 (puntos dispositivos V, VI, VII, VIII y IX de la resolución que luce en copia a fs. 16/39 vta. de este incidente). 27°) Que, la imputación que el Ministerio Público Fiscal dirigió en autos a M.D.S. y a H.A.R. respecto del Impuesto a las Ganancias del ejercicio fiscal 2006, se sustenta en la hipótesis de que todos los activos que se habrían encontrado acreditados en la cuenta "...? al 31 de diciembre de 2006, valuados en las sumas de u\$s 4.399.785,45, constituirían, responderían o darían cuenta de rentas netas gravadas en el Impuesto a las Ganancias, propias o de terceros, que los nombrados habrían percibido y/o administrado a lo largo del año 2006. 28°) Que, sin embargo, por la argumentación reseñada, el Ministerio Público Fiscal no se hizo cargo de las razones que el juzgado "a quo" sustentó en la proximidad o en la similitud que, según los mismos elementos de prueba que el organismo recaudador tuvo en cuenta para formular la denuncia inicial, es posible advertir entre los que habrían sido los saldos de la cuenta "...? durante los meses de diciembre de 2005 y de enero de 2006 (confr. los considerandos 8° y 26° de la resolución recurrida). En efecto, la cuenta identificada con el código de perfil de cliente N° ... (?...?) habría finalizado el mes de

diciembre de 2005 con un saldo valuado en la suma de u\$s 3.867.332,56 y concluido el mes de enero de 2006 con un saldo valuado en la suma de u\$s 4.029.621,83 (confr. la documentación reservada por la secretaría). Como este Tribunal ha establecido por pronunciamientos anteriores dictados en el contexto de la causa N° CPE 1652/2014, ?...[l]a proximidad que se advierte entre aquellos saldos sucesivos puede ser considerada, en principio, como indicativa de una preexistencia de bienes que debilita la hipótesis de que los activos de [aquella cuenta] al 31 de diciembre de 2006 hayan podido responder en forma íntegra, o en la mayoría, a ganancias netas percibidas a lo largo de aquel ejercicio anual (confr., en sentido similar, CPE 1652/2014/31/9/CA67, res. del 28/12/17, Reg. Interno N° 937/17; CPE 1652/2014/27/5/CA74, res. del 16/03/18, Reg. Interno N° 126/18; CPE 1652/2014/89/1/CA83, res. del 12/04/18, Reg. Interno N° 191/18; y CPE 1652/2014/37/3/CA61, res. del 26/04/18, Reg. Interno N° 248/18 [...], de esta Sala ?B?...? (confr. CPE 1652/2014/23/9/CA47, res. del 21/05/18, Reg. Interno N° 322/18, de esta Sala ?B?). Por lo tanto, contrariamente a lo manifestado por los representantes del Ministerio Público Fiscal, al menos por el momento, ante las circunstancias aludidas por los párrafos que anteceden, no resulta posible identificar, sin más, la totalidad del saldo presunto de la cuenta ?...? al 31 de diciembre de 2006, con rentas netas gravadas en el Impuesto a las Ganancias percibidas a lo largo del ejercicio fiscal 2006. 29°) Que, si se repara en lo establecido por el considerando anterior y el monto al que podría haber ascendido la diferencia de activos de la cuenta ?...? que, llegado el caso, cabría identificar con ganancias netas percibidas exclusivamente durante el año 2006 (es decir, \$ 1.725.092,61, de acuerdo con lo expresado por el considerando 26° de la resolución recurrida), se advierte que, incluso sin avanzar en una distinción sobre la titularidad presunta de los activos de la cuenta o sobre la incidencia eventual de una coadministración de aquéllos, se arribaría de todas maneras a una estimación sobre la obligación de pago por el Impuesto a las Ganancias cuya evasión presunta podría llegar a atribuirse a M.D.S. y a H.A.R. que, respecto del ejercicio fiscal 2006, no superaría el millón quinientos mil pesos (\$ 1.500.000). Esto sería así, incluso de recurrir a una forma de cálculo ceñida a la aplicación de la alícuota respectiva como hizo en su momento el tribunal de la instancia anterior. 30°) Que, corresponde tener en cuenta que por el Título IX de la ley 27.430 (sancionada el 27/12/2017, publicada en el Boletín Oficial el 29/12/2017 y vigente desde el 30/12/2017), se derogó la ley 24.769 y se aprobó un nuevo Régimen Penal Tributario, por cuyo art. 1 se prevé: ?...Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, al fisco provisional o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de un millón quinientos mil de pesos (\$ 1.500.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratare de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año...?. 31°) Que, las conductas que se describen por el art. 1 del Régimen Penal Tributario establecido por el Título IX de la ley 27.430 guardan similitud con las que se contemplaron por el art. 1 de la ley 24.769 respecto de la evasión del pago de tributos nacionales. Sin embargo, por el Régimen Penal Tributario aludido en primer lugar se estableció una condición de punibilidad mayor a la contemplada por el art. 1 de la ley 24.769, tanto en la versión original de aquel texto legal, vigente a la época de la comisión presunta de los hechos de los que se trata, como en la que se estableció posteriormente por la ley 26.735 (B.O. 28 de diciembre de 2011). En efecto, con relación al delito de evasión tributaria simple, por la ley 24.769 se condicionó la punibilidad de la conducta prohibida a que la obligación de pago evadida superase los cien mil pesos (\$ 100.000). Por la ley 26.735 la condición objetiva de punibilidad aludida se elevó a la suma de cuatrocientos mil pesos (\$ 400.000) y, actualmente, por el Régimen Penal Tributario instaurado por la ley 27.430, se estableció en un millón quinientos mil pesos (\$ 1.500.000) el monto previsto como condición objetiva para penalizar la evasión simple. 32°) Que, habida cuenta lo expresado por los considerandos que anteceden en cuanto al alcance que, de acuerdo con el estado actual de la investigación, podrían haber llegado a tener los hechos presuntos de evasión tributaria atribuidos a M.D.S. y a H.A.R. con relación al Impuesto a las Ganancias del ejercicio fiscal 2006, corresponde concluir que, con respecto a los sucesos aludidos, al menos por el momento, no debe descartarse que sea aplicable el art. 1 del Régimen Penal Tributario aprobado por el Título IX de la ley 27.430, por derivación del principio de la retroactividad de la ley penal más benigna, pues resultaría una norma más beneficiosa para los imputados que la prevista por la ley vigente al momento de los hechos, esto es, la redacción original de la ley 24.769, como también por la establecida después por ley 26.735 (confr., en sentido similar, CPE 1652/2014/49/7/CA85, res. del 22/06/18, Reg. Interno N° 445/18; CPE 1652/2014/21/10/CA81, res. del 22/06/18, Reg. Interno N° 448/18; CPE.1652/2014/36/6/CA66, res. del 06/07/18, Reg. Interno N° 527/18; CPE 1652/2014/6/8/CA95, res. del 11/07/18, Reg. Interno N° 549/18; y CPE.1652/2014/5/4/CA80, res. del 28/08/18, Reg. Interno N° 690/18, entre otros, de esta Sala ?B?). 33°) Que, por lo tanto, toda vez que los hechos presuntos de evasión tributaria relacionados con el Impuesto a las Ganancias del ejercicio fiscal 2006 que podrían eventualmente atribuirse a M.D.S. y/o a H.A.R. podrían llegar a considerarse, en principio, no punibles por aplicación del principio de la retroactividad de la ley penal más benigna, y sin perjuicio de las medidas de prueba que en la instancia anterior se considere pertinente y útil producir para satisfacer las finalidades previstas por el art. 193 del C.P.P.N., corresponde, en el estado actual del proceso, confirmar los puntos dispositivos V y VI de la resolución de fs. 244/267 vta. del legajo de investigación al

que pertenece este incidente, en cuanto por aquéllos se adoptó el temperamento previsto por el art. 309 del C.P.P.N., respecto de los nombrados, por los comportamientos presuntamente ilícitos a los que viene haciéndose alusión, el cual constituye un temperamento de naturaleza provisoria, que no causa instancia y que resulta revocable, aun de oficio, si el curso de la investigación así lo determina (confr. art. 311 del C.P.P.N.). 34°) Que, con relación a la situación de E.D.S., de D.D.S. y de A.D.S. ante las imputaciones que se dirigieron a los nombrados por la evasión presunta del Impuesto a las Ganancias correspondiente a los ejercicios anuales 2005 y 2006, el Ministerio Público Fiscal se agravió por considerar que no había razones para excluir o descartar que los nombrados hayan sido generadores de parte de las rentas que permitieron la formación de los activos que se acreditaron y/o permanecieron en la cuenta ?...? durante los años aludidos o, en su defecto, que hayan tomado parte de la administración en común de aquellos bienes, también a lo largo de los años 2005 y/o 2006, porque ?...D., E. y A. figuran como apoderados (?attorney') con firma individual de una cuenta en la que sus padres M. y H. revisten la condición de titulares (?account holder')...? y porque no correspondería estimar que a E.D.S., a D.D.S. y a A.D.S. ?...no les quede nada por lo que responder, pese a haber, cuando menos, prestado consentimiento para figurar como apoderados en aquella cuenta, beneficiándose de ello, por lo menos indirectamente...? (confr. fs. 42/51 vta. y 53/55 de este incidente). 35°) Que, el hecho de que E.D.S., D.D.S. y A.D.S. se hayan encontrado registrados en el H.S.B.C. PRIVATE BANK SUISSE como apoderados respecto de la cuenta ?...?, no constituye una circunstancia que, por sí sola, en las condiciones que actualmente se verifican en la causa, conduzca a apartarse de la conclusión provisional expresada por la resolución recurrida en el sentido de que no habrían sido los nombrados, sino los padres de aquéllos, M.D.S. y H.A.R., quienes habrían percibido las rentas gravadas que se habrían acreditado durante los años 2005 y 2006 en la cuenta aludida, máxime cuando aquello se condice con los caracteres o los perfiles distintos con los que padres e hijos habrían figurado registrados en el banco. Por otro lado, tampoco se han individualizado los elementos de prueba concretos que brinden sustento al argumento subsidiario del Ministerio Público Fiscal, por el cual se sostuvo que, incluso en el caso de no haber sido titulares de los activos involucrados, de todas maneras debería considerarse que E.D.S., D.D.S. y A.D.S. se habrían encontrado ?...obligado[s] al pago del impuesto a las ganancias por deuda ajena [...] con relación al patrimonio que administraba[n] (art. 6 inciso ?e' de la ley 11.683)...?. En efecto, ni al momento de interponer el recurso de apelación que luce en copia a fs. 53/55 de este incidente, ni en la oportunidad prevista por el art. 454 del C.P.P.N. (confr. fs. 71/71 vta. del mismo legajo), el Ministerio Público Fiscal dio cuenta de actos concretos por parte de E.D.S., de D.D.S. y/o de A.D.S., en los lapsos que interesan a la presente, que puedan ser considerados como de administración de los bienes presuntamente ajenos existentes en la cuenta ?...?. Por otro lado, aquello no puede ser inferido, sin más, de la mera posibilidad, en abstracto, de efectuar actos de aquel tipo (confr., en sentido similar, CPE 1652/2014/31/9/CA67, res. del 28/12/17, Reg. Interno N° 937/17; CPE 1652/2014/27/5/CA74, res. del 16/03/18, Reg. Interno N° 126/18; CPE 1652/2014/47/2/CA65, res. del 27/04/18, Reg. Interno N° 257/18; CPE.1652/2014/21/10/CA81, res. del 22/06/18, Reg. Interno N° 448/18; y CPE 1652/2014/5/4/CA80, res. del 28/08/18, Reg. Interno N° 690/18, de esta Sala ?B?). Asimismo, a lo genérico de la atribución del rol de administradores de hecho para E.D.S., D.D.S. y A.D.S., se agrega que tampoco se ensayaron argumentos tendientes a demostrar que, con relación a los nombrados, eventualmente, se verificaría también el presupuesto restante establecido por la norma legal en la cual el Ministerio Público Fiscal sustentó el cuestionamiento, esto es, que se habría tratado de administradores de patrimonios ?...que en ejercicio de sus funciones [podían] determinar íntegramente la materia imponible que gravan las respectivas leyes tributarias con relación a los titulares de aquéllos...? (confr. el art. 6, inc. ?e?, de la ley 11.683). Finalmente, igual ausencia de desarrollo suficiente de fundamentos fácticos y jurídicos se observa en la pretensión aparente de que en el caso se considere que E.D.S., D.D.S. y A.D.S. incurrieron en comportamientos con relevancia penal (con ?...el nivel de participación que corresponda adjudicarle a cada uno de los imputados...?), respecto del Impuesto a las Ganancias de los ejercicios fiscales 2005 y 2006, por el hecho de ?...haber, cuando menos, prestado consentimiento para figurar como apoderados en [la] cuenta, beneficiándose de ello, por lo menos indirectamente...? (confr. fs. 42/51 vta. y 53/55 de este incidente). Por lo demás, con relación a la imputación por la evasión presunta del Impuesto a las Ganancias del ejercicio anual 2006, para el caso de E.D.S., de D.D.S. y de A.D.S. también resultaría aplicable lo expresado por los considerandos 27° a 32° de esta resolución. 36°) Que, por todo lo expresado mediante el considerando que antecede, se advierte que por ninguno de los argumentos invocados por el Ministerio Público Fiscal al deducir la impugnación en examen, a los cuales se hizo remisión en la ocasión prevista por el art. 454 del C.P.P.N. (confr. fs. 71/71 vta. de este incidente), se han desvirtuado los fundamentos en los cuales el tribunal de la instancia anterior sustentó las decisiones adoptadas por los puntos dispositivos VII, VIII y IX de la resolución que luce en copia a fs. 16/39 vta. del presente, los cuales resultan acordes con las constancias que se encuentran agregadas actualmente a la causa. Por lo tanto, también corresponde confirmar aquellas decisiones. Por ello, SE RESUELVE: I. DECLARAR PARCIALMENTE MAL CONCEDIDO el recurso de apelación interpuesto a fs. 281/283 del legajo de investigación al que pertenece este incidente, en cuanto por aquél el Ministerio Público Fiscal manifestó la pretensión de recurrir los puntos dispositivos I y III de la resolución dictada a fs. 244/267 vta. del mismo expediente, por los cuales

se dictó el auto de procesamiento respecto de M.D.S. y de H.A.R. por los hechos presuntos de evasión tributaria relacionados con el Impuesto a las Ganancias correspondiente al ejercicio anual 2005. II. CONFIRMAR los puntos dispositivos I y III de la resolución recurrida, en cuanto por aquéllos se dictó el auto de procesamiento respecto de M.D.S. y de H.A.R. por los hechos presuntos de evasión tributaria relacionados con el Impuesto a las Ganancias del ejercicio anual 2005. III. REVOCAR PARCIALMENTE los puntos dispositivos II y IV de la resolución recurrida, exclusivamente en lo concerniente a los montos por los cuales se dispuso trabar los embargos sobre los bienes de M.D.S. y de H.A.R., y ENCOMENDAR al juzgado "a quo" en los términos que surgen del considerando 24° de la presente. IV. CONFIRMAR los puntos dispositivos V, VI, VII, VIII y IX de la resolución recurrida, en cuanto por aquéllos se dictó el auto de falta de mérito para procesar, o para sobreseer, respecto de M.D.S., de H.A.R., de E.D.S., de D.D.S. y de A.D.S. en orden a los hechos presuntos de evasión tributaria vinculados, según cada caso, con el Impuesto a las Ganancias de los ejercicios anuales 2005 y 2006. V. CON COSTAS en función de lo resuelto por el punto II de la presente (arts. 530, 531 y ccs. del C.P.P.N.). VI. SIN COSTAS en función de lo resuelto por el punto III y IV de la presente (arts. 530, 531, 532 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 el legajo de investigación N° 33 de la causa N° CPE 1652/2014 y la documentación reservada por la secretaría.

Fecha de firma: 19/10/2018 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: FEDERICO ROLDAN, SECRETARIO DE CAMARA

034531E