

## Evasion Fiscal Evasion Simple Ley Penal Mas Benigna Aplicacion Excepciones

### JURISPRUDENCIA

Evasión fiscal. Evasión simple. Ley penal más benigna. Aplicación.

Excepciones Se confirma el sobreseimiento del encartado en orden al delito de evasión simple respecto del Impuesto al Valor Agregado, por aplicación de la ley penal más benigna ?Ley 27430-, y se mantiene su procesamiento en orden al delito de evasión simple respecto del Impuesto a las Ganancias, pues se pudo comprobar que durante los ejercicios fiscales cuestionados los depósitos bancarios depurados superaban ampliamente los ingresos de las ventas declaradas por el inculso en sus respectivas declaraciones juradas y no se pudo comprobar que los fondos de dichas cuentas fueran de un origen distinto a la actividad comercial en la cual el nombrado se encuentra inscripto ante AFIP-DGI.

Córdoba, 14 de febrero de 2019. Y VISTOS: Estos autos caratulados ?M., F. D. SOBRE EVASIÓN SIMPLE TRIBUTARIA? (EXPTE.: FCB 55207/2014/CA2), venidos a conocimiento de la Sala B del Tribunal en virtud de los recursos de apelación interpuestos por la querellante AFIP-DGI, por el Fiscal Federal y por la defensa técnica del imputado F. D. M., en contra de la resolución dictada por el señor Juez Federal de Bell Ville, con fecha 02 de julio de 2018, mediante la cual dispuso: ?RESUELVO: (...). II.- Dictar el SOBRESEIMIENTO de F. D. M., D.N.I. N° ..., respecto del delito provisionalmente calificado como evasión simple del Impuesto al Valor Agregado -período fiscal 2009-, en razón de que el hecho investigado no encuadra en una figura legal, de conformidad a lo establecido por el art. 336, inc. 3° del Código Procesal Penal de la Nación, con la declaración de que la formación de la presente causa no afecta el buen nombre y honor del que gozare. III.- Ordenar el PROCESAMIENTO de F. D. M., D.N.I. N° ..., por los delitos que provisionalmente se califican como evasión simple -dos hechos-, respecto del Impuesto a las Ganancias -períodos fiscales 2008 y 2009- (art. 306 del Código Procesal Penal de la Nación; art. 279 -art. 1°- de la Ley 27.430). IV.- Mandar trabar embargo sobre los bienes del nombrado F. D. M., D.N.I. N° ..., hasta cubrir la suma de cinco millones de pesos (\$ 5.000.000), debiendo ser anotada su inhabilitación general si no tuviere bienes o si los mismos fueren insuficientes (conf. art. 518 del C.P.P.N.). V.- Comunicar el contenido de la presente resolución a la Administración Federal de Ingresos Públicos (Dirección General Impositiva), por los motivos expuestos. VI.- Formar ?Incidente de Regulación de Honorarios? en el Sistema de Gestión Judicial LEX 100, a los fines de regular los honorarios profesionales del perito contador oficial, Cr. José Carlos ROSANO, extrayendo para ello las copias pertinentes de las presentes actuaciones. VII.- Regístrese, publíquese y hágase saber. Fdo: SERGIO A. PINTO, JUEZ FEDERAL. Firmado ante mí, por: LAURA T. GAMITO, SECRETARIA FEDERAL (INT.). Y CONSIDERANDO: I. Arriban los presentes autos a esta Alzada en virtud de los recursos de apelación presentados por la querellante AFIP-DGI, el Fiscal Federal y la defensa de F. D. M., en contra de la resolución dictada con fecha 02 de julio de 2018 por el señor Juez Federal de Bell Ville, cuyo fragmento resolutivo ha sido transcrito precedentemente. Se agravio, en primer lugar, la querellante AFIP-DGI al expresar que el Tribunal ha incurrido en una interpretación errónea de la normativa aplicable al caso. En tal sentido, señaló que la nueva Ley 27.430, donde se sanciona un nuevo régimen penal tributario que, entre otras cosas, incrementó los umbrales de punibilidad contemplados por la Ley 24.769, hoy derogada. Sin embargo, sostuvo que no ha existido en el ánimo del Legislador la intención de modificar la valoración del injusto penal, toda vez que la conducta atípica sigue siendo la misma, y por lo tanto, los delitos aquí enunciados se mantienen incólumes, habiéndose producido una modificación numeraria respecto del elemento objetivo. Dicha situación, sostiene, que de ninguna manera puede dejar impune aquel ilícito cometido durante el año 2009, oportunidad en la que el monto evadido revestía gran magnitud. Asimismo, citó distinta jurisprudencia de la CSJN respecto de la aplicación retroactiva de la ley penal más benigna. Además, citó fragmentos de la Resolución PGN N°5/2012 y señaló que en relación a la Resolución del PGN N°18/2018 -a la que AFIP-DGI adhiere-, instruye a los fiscales para que se opongán a la aplicación retroactiva de la Ley 27.430 en cuanto dispone aumentos de las sumas de dinero que establecen un límite a la punibilidad de los delitos tributarios y de contrabando. Por otro lado, AFIP-DGI se agravio en orden al procesamiento dictado en contra de M. respecto del delito de evasión simple del impuesto a las ganancias correspondiente al ejercicio fiscal 2008, toda vez que dicha parte entiende que la conducta delictiva denunciada encuadra agravada prevista por el tipo penal del art. 2, inc. a) de la Ley 24.769. Por su parte, en igual sintonía a la querellante AFIP-DGI, el Fiscal Federal expresó agravios y señaló su postura negativa en orden a la aplicación retroactiva de la Ley 27.430, como ley penal más benigna y agregó consideraciones similares respecto de la calificación legal de evasión agravada que, a su entender, debe achacarse a M. respecto del delito de evasión del impuesto a las ganancias correspondiente al ejercicio fiscal 2008. Por último, el defensor oficial interino a cargo de la Defensoría ante el Juzgado Federal de Bell Ville, en representación de F. D. M., se agravio porque en autos el Juez de la causa debió dictar el sobreseimiento definitivo de su defendido por aplicación de la ley penal mas benigna, según surge de la Ley 27.430, sin embargo dispone su procesamiento en relación a los dos hechos de evasión simple del impuesto a las

ganancias -períodos fiscales 2008 y 2009-, que tienen como origen una presunción que surge del procedimiento administrativo según la determinación de oficio realizada por el organismo fiscal denunciante. En tal sentido, señaló que la resolución que motiva el presente recurso hizo expresa mención de la aplicación de la nueva ley 27.430 -por resultar más benigna al imputado que la anterior ley 24.769-, pero que dicha aplicación ha sido empleada en forma parcial ya que el sentenciante adopta ley penal más benigna para algunos hechos cuando, a su entender, debió aplicarla para todos los hechos, ya que los montos presuntamente evadidos han quedado comprendidos dentro de la nueva legislación por haber sido establecidos en forma presunta. Así, sostuvo que con la sanción de la Ley 27.430, el art. 19 del régimen penal tributario previsto por el art. 279 de dicha ley prevé expresamente la imposibilidad de la denuncia penal sobre la determinación de oficio realizada por el organismo cuando dicha normativa señala "...del mismo modo, no corresponderá denuncia penal cuando las obligaciones tributarias o previsionales ajustadas sean el resultado exclusivo de aplicación de las presunciones previstas en las leyes de procedimiento respectivas, sin que existieren otros elementos de prueba conducentes a la comprobación del supuesto ilícito. La determinación de no formular denuncia penal deberá ser adoptada mediante resolución fundada con dictamen del correspondiente servicio jurídico, por los funcionarios a quienes se les hubiese asignado expresamente esa competencia y siguiendo el procedimiento de contralor que al respecto se establezca en la reglamentación?". Por ello, señala que de la lectura del expediente administrativo de determinación de deuda tributaria y, no así de la resolución ahora cuestionada, se puede colegir que AFIP-DGI determinó deuda sobre base presunta en base a lo dispuesto por el art. 18, inc. g) de la Ley 11.683 que establece como "presunciones generales" la existencia de depósitos bancarios debidamente depurados. Desde este costado, la defensa entiende que se ha extendido indebidamente al imputado M., montos depositados en cuentas bancarias ajenas de las que no era titular. Finalmente, dicha parte también se agravió en relación a la suma del embargo ordenado en autos por la suma de 5 millones de pesos que, a su entender, le resulta excesiva e infundada según lo exige el art. 123 del CPPN.

II. Radicadas las presentes actuaciones ante esta Alzada, la querellante AFIP-DGI, el Fiscal General y la defensa técnica del imputado M., informaron por escrito de conformidad al art. 454 del CPPN y al Acuerdo 276/08 de este Tribunal. La señora Defensora Pública Oficial ante la Cámara Federal de Córdoba, María Mercedes Crespi, a los fines de ejercer la defensa del imputado M., mediante informe del art. 454 del CPPN, se remitió a los argumentos y citas -tanto doctrinarias como jurisprudenciales- expuestas en el escrito de apelación presentado en su oportunidad por el señor Defensor Público Oficial (Int.), Mauricio G. Zambiazco. Asimismo, sostuvo que la evasión impositiva endilgada a su defendido surge únicamente de la presunción legal prevista por el art. 18 de la Ley 11.683, lo que sólo puede ser aplicable en sede administrativa para la determinación de oficio y no puede extenderse válidamente su aplicación a un proceso penal como el caso de autos. Por ello, en suma, solicita la aplicación retroactiva de la Ley 27.430 en función de lo dispuesto por el art. 19 del régimen penal tributario previsto por el art. 279 de dicha ley. Por su parte, en su informe del art. 454 del CPPN, las abogadas María Soledad Durany y Bárbara Manrique -en representación de la querellante de AFIP-DGI-, expresan que la falta de análisis de prueba que sostiene la defensa resulta carente de fundamentación toda vez que el Inferior, a su entender, analizó la prueba aportada en oportunidad de formular la denuncia y consideró que existe convicción suficiente para estimar que existe un hecho delictuoso y que F. D. M. es culpable del mismo. Asimismo, reiteró la solicitud de calificación legal por evasión agravada -art. 2, inc. a) de la Ley 24.769- que entiende corresponde dictar por la conducta reprochada a M. respecto del delito de evasión del impuesto a las ganancias correspondiente al ejercicio fiscal 2008. Por último, el señor Fiscal de Cámara presentó el informe previsto por el art. 454 del CPPN donde señaló que, dejando a salvo su criterio personal, considera equivocada la decisión del Juez Federal de Bell Ville de ordenar el sobreseimiento del imputado M. en orden al delito de evasión simple del impuesto al valor agregado -período fiscal 2009- fundado en el hecho que se atribuyó no encuadra en una figura penal conforme el art. 18 de la CN, art. 9 de la CADH, art. 2 del CP, art. 1 de la ley 24.769 modificada por Ley 26.735 y 27.430 y art. 336 inc. 3 del CPPN.

III. Efectuadas las consideraciones precedentes, el Tribunal abordará la presente cuestión de acuerdo al orden de votación establecido en autos, correspondiendo expedirse en primer lugar al señor Juez de Cámara, Luis Roberto Rueda, en segundo lugar, al señor Juez de Cámara, Abel G. Sánchez Torres y, por último, a la señora Juez de Cámara Liliana Navarro. El señor Juez de Cámara, Dr. Luis Roberto Rueda, dijo: Los presentes autos son traídos a esta instancia en virtud de los recursos de apelación deducidos la querellante AFIP-DGI, el Fiscal Federal y la defensa de F. D. M., en contra de la resolución dictada con fecha 02 de julio de 2018 por el señor Juez Federal de Bell Ville, por medio de la cual dispuso el sobreseimiento de F. D. M., (DNI N° ...), respecto del delito provisionalmente calificado como evasión simple del Impuesto al Valor Agregado -período fiscal 2008-, por haberse extinguido la acción penal, de conformidad con lo normado por el art. 336 inc. 1° del Código Procesal Penal de la Nación y por los arts. 59 inc. 3°, 62 inc. 2° y 67 párr. 4° del Código Penal; el sobreseimiento de F. D. M. (DNI N° ...), respecto del delito provisionalmente calificado como evasión simple del Impuesto al Valor Agregado -período fiscal 2009-, en razón de que el hecho investigado no encuadra en una figura legal, de conformidad a lo establecido por el art. 336, inc. 3° del Código Procesal Penal de la Nación, con la declaración de que la formación de la presente causa no afecta el buen nombre y honor del que gozare; el procesamiento de F. D. M. (DNI N°

...), por los delitos que provisionalmente se califican como evasión simple -dos hechos-, respecto del Impuesto a las Ganancias -períodos fiscales 2008 y 2009- (art. 306 del Código Procesal Penal de la Nación; art. 279 -art. 1º- de la Ley 27.430) y el embargo sobre los bienes del nombrado F. D. M. (DNI N° ...), hasta cubrir la suma de cinco millones de pesos (\$ 5.000.000), debiendo ser anotada su inhibición general si no tuviere bienes o si los mismos fueren insuficientes (conf. art. 518 del C.P.P.N.), todo sin costas (arts. 530 y 531 del CPPN). Acerca del asunto sometido a revisión en autos, tras analizar los agravios de los recurrentes y los fundamentos de la resolución apelada a la luz de las constancias de la causa y los elementos de prueba reunidos, estimo necesario expedirme -por cuestiones de orden metodológico- en primer lugar, respecto de la procedencia o no de la aplicación retroactiva, como ley penal más benigna, de la Ley 27.430, en segundo lugar, respecto del procesamiento del imputado M. por los hechos de evasión simple -ejercicios fiscales 2008 y 2009- que se le atribuye en autos y, por último, sobre la cuestión atinente a la fundamentación suficiente, en los términos del 123 del CPPN, del embargo ordenado en autos. I. De la aplicación retroactiva de la Ley 27.430 En primer lugar, corresponde señalar que conforme se desprende del art. 18 de la Constitución Nacional, la ley penal no puede ser aplicada retroactivamente, ya que ello implicaría violar la garantía constitucional allí contenida de que "ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso". Es decir, que -como regula la ley penal es irretroactiva y rige para el futuro. No obstante ello, cabe preguntarse qué sucede si como en el caso de autos, la ley vigente al momento de comisión del hecho no se halla ya vigente al momento del dictado del fallo, por modificación legislativa posterior. ¿Que ley se aplica?. Este conflicto es resuelto por el art. 2 del Código Penal, que establece una excepción a la regla general de irretroactividad, al disponer que: "si la ley vigente al tiempo de cometerse el delito fuere distinta de la que existía al pronunciarse el fallo en el tiempo intermedio, se aplicará siempre la más benigna". De tal modo, el Código Penal -mediante el citado art. 2- autoriza la aplicación retroactiva de la ley penal más benigna, siendo esta una garantía legal cuya aplicación procede de pleno derecho. Asimismo, a partir de la reforma constitucional de 1994, la retroactividad de la ley penal más benigna encuentra fundamento en los tratados internacionales incorporados con idéntica jerarquía (art. 75 inc. 22 de la C.N.). Concretamente, el art. 9 de la Convención Americana de Derechos Humanos establece en el particular que "Nadie puede ser condenado por acciones u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el derecho aplicable. Tampoco se puede imponer pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito. Si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello." En el caso de autos, el Juez instructor, al momento de dictar sentencia respecto de los hechos de evasión del impuesto a las ganancias, correspondientes a los ejercicios fiscales 2008 y 2009 que se investigan en autos determinó que, con los elementos de prueba colectados por la denunciante y el resultado pericial, han quedado probado los extremos de la imputación con los alcances exigidos por el art. 306 del CPPN, en función de lo dispuesto por el art. 1 de la Ley 24.769, hoy derogada. Ahora bien, mediante la sanción de la Ley 27.430 el legislador ha dispuesto un nuevo régimen penal tributario que, por razones de política criminal, contiene algunas modificaciones respecto del anterior previsto en Ley 24.769 que seguidamente serán analizados en función de los hechos investigados en autos y de los agravios expuestos por los recurrentes. a. Sobre la cuestión relativa al incremento de la condición objetiva de punibilidad Entre las modificaciones legales dispuestas por el nuevo régimen penal tributario del art. 279 previsto por la Ley 27.430, el tipo penal de evasión simple contemplado por el art. 1 de dicha normativa enrostrado al imputado, ha quedado descripto de la siguiente manera: "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 provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de un millón quinientos mil pesos (\$ 1.500.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aún cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año?. Del mismo modo, para la evasión agravada, la nueva norma del art. 2 de dicha normativa, establece que "la pena será de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años de prisión cuando en el caso del artículo 1º se comprobare cualquiera de los siguientes supuestos: a) El monto evadido superare la suma de quince millones de pesos (\$ 15.000.000); ...? Por ello, entendiendo que la ley recientemente dictada resulta más favorable al imputado, el Juez instructor -al momento de emitir pronunciamiento-, dictó el sobreseimiento del imputado M. respecto de delito provisionalmente calificado como evasión simple del impuesto al valor agregado -período fiscal 2009- por la suma de pesos un millón cuatrocientos treinta y cinco mil novecientos setenta y cinco centavos (\$1.435.970,52) y dictó el procesamiento del nombrado por el delito calificado provisionalmente como evasión simple del impuesto a las ganancias -períodos fiscales 2008 y 2009- por la suma de pesos cuatro millones cuatrocientos ochenta y ocho mil seiscientos cincuenta y siete con catorce centavos (\$4.488.657,14) y dos millones trescientos setenta mil ciento ochenta y uno con doce centavos (\$2.370.181,12), respectivamente. En tal sentido señaló que las nuevas normas desincriminan conductas que hasta entonces eran consideradas punibles, por lo que en este caso concreto, es de aplicación la excepción de retroactividad de la ley penal más benigna, por resultar inadmisibles mantener una pretensión de sanción cuando el hecho ya no es considerado delictivo, por no

encontrarse reunida la condición objetiva de punibilidad de los arts. 1 y 2 del régimen penal tributario previsto por el art. 279 de la Ley 27.430. Por ello, en razón de todo lo expuesto, entiendo que mediante la sanción de la Ley 27.430, el legislador ha dispuesto -por razones de política criminal- que las conductas de evasión menores a un millón quinientos mil pesos (\$1.500.000) por tributo y por cada ejercicio anual no sean hoy consideradas punibles. Igualmente, las conductas de evasión agravada que no superen los quince millones de pesos, pero que si sean mayores al importe de pesos un millón quinientos mil (\$1.500.000), dispuesta por el art. 1 del régimen penal tributario previsto por el art. 279 de la ley 27.430, sean consideradas como evasión simple del art. 1 de dicha normativa. Todo ello, de conformidad a lo dispuesto por este Tribunal con fecha 27.02.2018, en autos ?PRIOTTI, Eduardo Oscar s/ infracción ley 24.769? (FCB 13916/2013/CA1), de fecha 28.02.2018 en autos ?KOVAC, Carlos; FREYRE, Norberto Claudio s/ Infracción Ley 24.769? (FCB 51367/2014/CA1); y de fecha 05.04.2018 en autos ?FERRERO, Gastón Javier y otro s/ Evasión Simple Tributaria? (FCB 12000093/2012/CA1), entre otros posteriores. Con base en tales consideraciones, las objeciones deducidas no pueden prosperar b. De la denuncia penal en casos de determinaciones de oficio sobre base presunta Asimismo, el régimen penal tributario del art. 279 previsto por la Ley 27.430 incorporó, como art. 19, el siguiente texto legal ?el organismo recaudador no formulará denuncia penal cuando surgiere manifiestamente que no se ha verificado la conducta punible dadas las circunstancias del hecho o por mediar un comportamiento del contribuyente o responsable que permita entender que el perjuicio fiscal obedece a cuestiones de interpretación normativa o aspectos técnico contables de liquidación. Asimismo y exclusivamente a estos efectos, podrá tenerse en consideración el monto de la obligación evadida en relación con el total de la obligación tributaria del mismo período fiscal. Del mismo modo, no corresponderá la denuncia penal cuando las obligaciones tributarias o previsionales ajustadas sean el resultado exclusivo de aplicación de las presunciones previstas en las leyes de procedimiento respectivas, sin que existieren otros elementos de prueba conducentes a la comprobación del supuesto hecho ilícito. La determinación de no formular la denuncia penal deberá ser adoptada mediante decisión fundada con dictamen del correspondiente servicio jurídico, por los funcionarios a quienes se les hubiese asignado expresamente esa competencia y siguiendo el procedimiento de contralor que al respecto se establezca en la reglamentación? (el resaltado es mío). En tal sentido, debe tenerse en cuenta que, el art. 16 de la Ley 11.683 dispone que cuando no se hayan presentado declaraciones juradas o resulten impugnables las presentadas, el Organismo Fiscal procederá a determinar de oficio la materia imponible (o el quebranto impositivo, en su caso) y a liquidar el gravamen correspondiente. Asimismo, la norma citada establece que dicho procedimiento podrá ser llevado a cabo por el Fisco en forma directa, por conocimiento cierto de la materia sometida a examen, o mediante ?estimación?, si los elementos conocidos sólo permiten presumir la existencia y magnitud de aquella. De tal manera, en caso de que el Fisco deba proceder a la determinación de oficio de la materia imponible, el art. 18 de la Ley 11.683 establece que la estimación de oficio se fundará en los hechos y circunstancias conocidos que, por su vinculación o conexión normal con los que las leyes respectivas prevén como hecho imponible, permitan inducir en el caso particular su existencia y medida. Para ello, dicha norma establece una serie de indicios, que el Organismo Fiscal puede valorar al momento de proceder a la estimación de oficio sobre base presunta, como ser: el capital invertido en la explotación, las fluctuaciones patrimoniales, el volumen de las transacciones y utilidades de otros períodos fiscales, el monto de las compras o ventas efectuadas, la existencia de mercaderías, el rendimiento normal del negocio o explotación o de empresas similares, los gastos generales de aquéllos, los salarios, el alquiler del negocio y de la casa-habitación, el nivel de vida del contribuyente. Igualmente, la norma considera que sobre el particular pueda recurrirse también a cualquiera otro elemento de juicio, que obre en poder de AFIP-DGI o que ésta obtenga de información emitida en forma periódica por organismos públicos, mercados concentradores, bolsas de cereales, mercados de hacienda o que le proporcionen -a su requerimiento- los agentes de retención, cámaras de comercio o industria, bancos, asociaciones gremiales, entidades públicas o privadas, cualquier otra persona, etcétera. Del mismo modo, a los fines de que el Organismo Fiscal proceda al cálculo del tributo mediante base presuntiva el precepto legal citado, establece también una serie de presunciones generales. Respecto de éstas últimas y en lo que aquí interesa, el art. 18, inciso g), de la ley 11.683 dispone, como presunción general, que los depósitos bancarios, debidamente depurados que superen las ventas y/o ingresos declarados del período representan, en el impuesto a las ganancias, ganancias netas determinadas por un monto equivalente a las diferencias de depósitos en concepto de incremento patrimonial, más un diez por ciento (10%) en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles y, en el impuesto al valor agregado, montos de ventas omitidas, determinadas por la suma de los conceptos resultantes del punto precedente. De las constancias de la causa surge que la conducta que se endilga al imputado M. consistiría en la presentación de declaraciones juradas del impuesto a las ganancias -períodos fiscales 2008 y 2009- con datos falsos e inexactos, toda vez que los importes declarados no se corresponderían con los depósitos registrados en las cuentas bancarias cuya titularidad se atribuye al nombrado. Según se desprende de la prueba colectada en autos, se pudo comprobar que durante los ejercicios fiscales señalados, los depósitos bancarios depurados superaban ampliamente los ingresos de las ventas declaradas por M. en sus respectivas declaraciones juradas y no se pudo comprobar que los fondos de dichas cuentas

fueran de un origen distinto a la actividad comercial en la cual el nombrado se encuentra inscripto ante AFIP-DGI, para el caso, servicio de transporte de mercadería a granel, incluido el transporte por camión cisterna. Por ello, el Organismo Fiscal procedió a estimar de oficio su deuda fiscal respecto del impuesto a las ganancias que, en su totalidad asciende a la suma de \$6.865.625,77, correspondiendo respecto de los periodos cuestionados al año 2008 la suma de \$4.448.657,14 y al año 2009, \$2.370.181,12, respectivamente. En efecto, con fecha 28 de mayo de 2014 el Organismo Fiscal, previa cita de los arts. 9, 10 y 16 del Dto. 618/97, arts. 16 a 19 y 37 de la Ley 11.683, dispuso determinar de oficio las obligaciones fiscales correspondientes al contribuyente M., F. D. relativas al Impuesto a las Ganancias por los periodos fiscales 2008 y 2009, resultando impuesto a ingresar por la suma de Pesos SEIS MILLONES OCHOCIENTOS SESENTA Y CINCO MIL SEISCIENTOS VEINTICINCO CON SETENTA Y SIETE CENTAVOS (\$6.865.625,77) (ver fs. 140/164, del cuerpo de pruebas N°8 "Cuerpo de determinación de oficio impuesto a las ganancias?"). Es decir que el Organismo Fiscal, a los fines de calcular la deuda fiscal de M., acudió al procedimiento de estimación de oficio del impuesto a las ganancias -periodos fiscales 2008 y 2009- teniendo en cuenta la presunción legal del art. 18, inciso c) de la ley 11.683, previamente citado. Ahora bien, en orden a lo acontecido en autos, debe repararse que al momento de la denuncia penal del Organismo Fiscal con fecha 29.12.2014, se encontraba vigente la Ley 24.769, hoy derogada, que ordenaba al Organismo Fiscal a efectuar denuncia penal aun en aquellos casos donde las obligaciones tributarias o previsionales ajustadas fueran resultado exclusivo de aplicación una determinación de oficio sobre base presunta, como sucede en autos. Sobre tal cuestión, no puede perderse de vista que tal denuncia penal es un acto procesal que ya fue cumplido en la causa y que, a la postre, dio lugar a la promoción de acción penal por parte del Ministerio Público Fiscal, en función del principio de legalidad. El principio de aplicación retroactiva de ley penal más benigna encuentra, como límite infranqueable, la validez de los actos procesales cumplidos y firmes bajo la vigencia la normativa derogada. Así lo ha entendido la Corte Suprema de Justicia de la Nación cuando sostuvo que las normas de naturaleza procesal resultan de aplicación inmediata a los procesos en trámite, encontrando única excepción en la expresa decisión de la ley sobreviniente, o en los casos en que dicha aplicación afecte la validez de los actos procesales cumplidos y firmes bajo la vigencia de la normativa abrogada (Fallos 306:2101 y 319:1675). Además, el fundamento de tal interpretación encuentra sustento en los lineamientos del Máximo Tribunal cuando sostiene que la facultad de cambiar las leyes procesales es un derecho que pertenece a la soberanía, por ello, no existe derecho adquirido a ser juzgado por un determinado régimen procesal, pues las leyes sobre procedimiento y jurisdicción son de orden público, especialmente cuando estatuyen acerca de la manera de descubrir y perseguir delitos (Fallos 163:231, 193:192, 249:343, entre otros). Por tanto, en base a las consideraciones expuestas, considero que la solicitud de la defensa respecto de la aplicación retroactiva del art. 19 del régimen penal tributario previsto por la ley 27.430, como de ley penal más benigna, no puede prosperar. II. De la configuración de los hechos Adentrándome, a estas alturas, al análisis del procesamiento dictado en autos respecto de los hechos de evasión simple del impuesto a las ganancias -dos hechos correspondientes a los ejercicios fiscales 2008 y 2009-, debo tener en cuenta en orden a lo dispuesto por el art. 1 del régimen penal tributario previsto por el art. 279 de la Ley 27.430, el delito de evasión simple del art. 1 de la Ley 24.769 contempla que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, se evada el pago de tributos al Fisco siempre que el monto evadido excediere la suma de cuatrocientos mil pesos por impuesto y por año. De tal manera, el hecho típico consiste en el no pago doloso de los impuestos empleando para ello alguna de las modalidades comisivas descriptas por el tipo: declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño con entidad suficiente para lograr el propósito de inducir a error al Fisco, ya sea sobre la existencia de la obligación tributaria exigible o respecto de la magnitud del monto que corresponde ingresar. Por ello, el aspecto objetivo del tipo penal analizado requiere para su configuración que en la declaración jurada del impuesto en cuestión el sujeto activo del delito haya incurrido en alguna acción u omisión que implique la existencia previa de ardid o engaño idóneo -mediante dolo directo- tendiente a inducir en error al Fisco sobre aquello que se debe pagar. En efecto, la acción típica implica una maquinación, un artificio o una aserción dirigida a alterar la realidad demostrativa de un despliegue del ardid o engaño dentro de una conducta clandestina tendiente a evitar el conocimiento al Fisco sobre la existencia y magnitud de los hechos imponibles generadores del tributo. Así, el tipo penal no reprime el simple impago del impuesto, sino que dicha circunstancia debe ir acompañada de la realización de maniobras -comisivas u omisivas- que revistan el carácter de ardidosas o engañosas. Pues bien, pese a que la defensa no ha cuestionado la configuración del elemento objetivo en la figura de evasión por la que se investiga en autos al imputado a M., debe señalarse que se encuentra debidamente acreditado -con el grado de probabilidad necesario- que el nombrado se valía de distintos ardid y maquinaciones a los fines de evadir el pago del impuesto a las ganancias durante los ejercicios fiscales correspondientes a los años 2008 y 2009. A tal fin, para mantener oculta su persona, el imputado M. habría utilizado diferentes prestanombres -personas tanto físicas como jurídicas, apócrifas- como titulares de diferentes cuentas bancarias para acreditar los pagos de las correspondientes operaciones comerciales producto de la actividad gravada. Dicha circunstancia encuentra sustento, en algunos casos, en la cotitularidad de estas cuentas y, en otros,

mediante la utilización de un poder de administración (ver cuerpo de pruebas N° 12, ¿CUERPO INFORMACION DE TERCEROS?) De otro costado, existen informes del Fisco de donde surge que la falta de capacidad de estas personas para operar, ya que no poseen bienes inmuebles, no alquilan locales ni galpones para poder efectuar la actividad apícola, no poseen empleados en relación de dependencia, no poseen automotores, no acreditan consumos relevantes de ninguna naturaleza, siendo catalogadas por el Fisco como proveedores apócrifos (ver cuerpo N° 14 ¿CUERPO CONSULTAS EN BASE PROVEEDORES APOCRIFOS?). Por su parte, examinada la conducta del imputado M., desde su aspecto subjetivo, debe señalarse que el dolo del ilícito en juego constituye una derivación de su característico requerimiento de ardid. En el caso, el actuar doloso del imputado M., surge palmario del hecho de haber utilizado a personas interpuestas para ocultar su verdadera condición frente al Fisco, toda vez que dicha circunstancia se encuentra amparada por la prueba colectada en los presentes y que ha sido debidamente analizada por el Juez de la causa. En efecto, de la lectura del pronunciamiento apelado surge que "...corresponde analizar que el incoado F. D. M., es titular de las siguientes cuentas bancarias: 1) Caja de Ahorro N° ... del Banco de la Nación Argentina; 2) Cta. Cte. Pesos N° ... del Citibank S.A.; 3) Caja de Ahorro N° ... del Citibank S.A.; 4) Caja de Ahorro N° ... del Banco de Galicia y Buenos Aires S.A.. A su vez, es co-titular con R. O. F. en la Caja de Ahorro N° ... del Banco Macro S.A. y es apoderado de: 1) ¿Establecimiento Don Tato S.A.? en la Caja de Ahorro N° ... del Banco de la Nación Argentina; 2) Juan Carlos BRESSO en la Caja de Ahorro N° ... del Banco de la Nación Argentina. Es de destacar que en todas las cuentas bancarias denunciadas oportunamente por el Organismo de control y que fueron corroboradas, analizadas minuciosamente y depuradas en la pericia contable realizada, se registraron importantes movimientos de dinero (v. fs. 224/321 del cuerpo de pruebas N° 2; fs. 55/160 del cuerpo de pruebas N° 7; fs. 28/134 del cuerpo de pruebas N° 8; fs. 04/80 del cuerpo de pruebas N° 11 y fs. 05/102 y fs. 106/107vta. del cuerpo de pruebas N° 12)? (ver fs. 164/176 de las presentes actuaciones?. En suma, conforme lo expuesto, debe señalarse que de la prueba colectada surge cumplimentado, con el grado de probabilidad requerido, el extremo objetivo y subjetivo de la imputación que pesa en cabeza de F. D. M., en calidad de autor, respecto de los hechos, calificados provisionalmente como evasión simple del impuesto a las ganancias -períodos fiscales 2008 y 2009, por la suma de \$4.488.657,14 y \$2.370.181,12, respectivamente- en los términos del art. 1 del régimen penal tributario previsto por el art. 279 de la ley 27.430. Por consiguiente, debe considerarse. III. De la fundamentación del embargo ordenado Por último, en relación al planteo defensivo relacionado con que el monto del embargo ordenado en autos carece de fundamentación suficiente en los términos del art. 123 del CPPN, estime necesario señalar que dicha norma establece que "Las sentencias y autos deberán ser motivados, bajo pena de nulidad. Los decretos deberán serlo, bajo la misma sanción, cuando la ley lo disponga?". En tal sentido, la regla general en materia de nulidades en el procedimiento penal resulta de lo estipulado por el art. 166 del CPPN, en cuando dispone: "Los actos procesales serán nulos sólo cuando no se hubiera observado las disposiciones expresamente prescriptas bajo pena de nulidad?". Esta sanción procesal implica una grave decisión toda vez que elimina un acto del proceso por estar viciado de una irregularidad manifiesta e insalvable, razón por la cual, el Código Procesal Penal de la Nación impone un criterio restrictivo de interpretación al respecto. En esta tesitura, las nulidades absolutas quedan reservadas exclusivamente a la violación de normas constitucionales, o cuando la ley así lo establezca expresamente, como resulta ser el caso de autos de conformidad a previsto por el art. 123 del CPPN. Sobre esta noción conceptual reposa el sistema nulificante del proceso penal, desde que no se admite la nulidad por la nulidad misma, pues si el acto procesal, pese a su irregularidad, no afecta el derecho de defensa, es evidente que no hay interés normativamente protegido que justifique tal declaración, de acuerdo a lo previsto por el art. 169 del CPPN. De ese modo, es el interés o derecho lesionado, el perjuicio o daño, la medida con la que debe ponderarse la posible nulidad del acto procesal, y ello debe estar demostrado y verificado acabadamente en el caso concreto, por el significado que implica la tacha final de nulidad. Ahora bien, de la lectura de la resolución apelada surge que la misma se encuentra debidamente motivada en relación a todos y cada unos de los fundamentos del embargo ordenado sobre los bienes de F. D. M. dispuesto en autos, por lo que constituye un acto jurisdiccional válido y ajustado a derecho. En efecto, el Juez de primera instancia al momento de cuantificar el importe del embargo en 5 millones de pesos (\$5.000.000), además de invocar la cita legal correspondiente -art. 218 del CPPN- expresó las razones que lo llevaron a su decisión. En tal sentido, expresó que "para decidir de ese modo tengo en cuenta las condiciones personales del prevenido que surgen de la declaración indagatoria de fs. 42 y vta., el informe socio ambiental de fs. 35/36 de autos, y los montos evadidos conforme fuera analizado supra. De las pruebas mencionadas se desprende que M. es transportista, que sus condiciones de vida son buenas, que percibía en febrero de 2015 aproximadamente la suma de diez mil pesos en concepto de su actividad, su concubina es la propietaria de la vivienda de dos plantas en la cual habitan, situada en un barrio residencial, con cinco habitaciones, tres de ellas dormitorios y con dos baño instalados, de un excelente aspecto interior y exterior, posee agua corriente, gas natural, luz eléctrica y teléfono" (ver fs. 164/176 de las presentes actuaciones). En suma, dado que tanto el embargo como su cuantía presentan fundamentación suficiente en los términos del art. 123 del CPPN., estimo que el recurso de apelación presentado por la defensa de M., no puede prosperar. Por ello, considero que debe confirmarse la resolución dictada por el Juez Federal de

Bell Ville con fecha 02.07.2018 en cuanto dispuso el embargo sobre los bienes del nombrado F. D. M. hasta cubrir la suma de cinco millones de pesos (\$ 5.000.000), debiendo ser anotada su inhibición general si no tuviere bienes o si los mismos fueren insuficientes (conf. art. 518 del C.P.P.N.). III. Por todo lo expuesto, estimo que debe confirmarse la resolución de fecha 02 de julio de 2018, dictada por el Juzgado Federal de Bell Ville, en cuanto dispuso el sobreseimiento de F. D. M. (DNI N° ...), respecto del delito provisionalmente calificado como evasión simple del Impuesto al Valor Agregado -período fiscal 2009-, en razón de que el hecho investigado no encuadra en una figura legal, de conformidad a lo establecido por el art. 336, inc. 3° del Código Procesal Penal de la Nación, con la declaración de que la formación de la presente causa no afecta el buen nombre y honor del que gozare. Además, considero que debe confirmarse la resolución de fecha 02 de julio de 2018, dictada por el Juzgado Federal de Bell Ville, en cuanto dispuso el procesamiento de F. D. M. (DNI N° ...), por los delitos que provisionalmente se califican como evasión simple -dos hechos-, respecto del Impuesto a las Ganancias -períodos fiscales 2008 y 2009- (art. 306 del Código Procesal Penal de la Nación; art. 279 -art. 1°- de la Ley 27.430). Por último, entiendo que debe confirmarse la resolución de fecha 02 de julio de 2018, dictada por el Juzgado Federal de Bell Ville, en cuanto ordenó el embargo sobre los bienes del nombrado F. D. M. hasta cubrir la suma de cinco millones de pesos (\$ 5.000.000), debiendo ser anotada su inhibición general si no tuviere bienes o si los mismos fueren insuficientes (conf. art. 518 del C.P.P.N.). Sin costas (arts. 530 y 531 del CPPN). Así voto. El señor Juez de Cámara, Dr. Abel G. Sánchez Torres, dijo: Que en razón de coincidir con los fundamentos expuestos por el señor Juez preopinante, voto en igual sentido. (arts. 530 y 531 del CPPN). Así voto. La señora Juez de Cámara Dra. Liliana Navarro dijo: Adhiero a la solución propiciada por el señor Juez del primer voto y por tal motivo me expido en idéntico sentido. Así voto.- SE RESUELVE: I. Confirmar la resolución de fecha 02 de julio de 2018, dictada por el Juzgado Federal de Bell Ville, en cuanto dispuso el sobreseimiento de F. D. M. (DNI N° ...), respecto del delito provisionalmente calificado como evasión simple del Impuesto al Valor Agregado -período fiscal 2009-, en razón de que el hecho investigado no encuadra en una figura legal, de conformidad a lo establecido por el art. 336, inc. 3° del Código Procesal Penal de la Nación, con la declaración de que la formación de la presente causa no afecta el buen nombre y honor del que gozare. II. CONFIRMAR la resolución de fecha 02 de julio de 2018, dictada por el Juzgado Federal de Bell Ville, en cuanto dispuso el procesamiento de F. D. M. (DNI N° ...), por los delitos que provisionalmente se califican como evasión simple -dos hechos-, respecto del Impuesto a las Ganancias -períodos fiscales 2008 y 2009- (art. 306 del Código Procesal Penal de la Nación; art. 279 -art. 1°- de la Ley 27.430). III. CONFIRMAR la resolución de fecha 02 de julio de 2018, dictada por el Juzgado Federal de Bell Ville, en cuanto dispuso el embargo sobre los bienes del nombrado F. D. M. (DNI N° ...), hasta cubrir la suma de cinco millones de pesos (\$ 5.000.000), debiendo ser anotada su inhibición general si no tuviere bienes o si los mismos fueren insuficientes (conf. art. 518 del C.P.P.N.). Sin costas (arts. 530 y 531 del CPPN). VI. Sin costas (arts. 530 y 531 del CPPN). V. Protocolícese y hágase saber. Cumplimentado, publíquese y bajen. ABEL G. SANCHEZ TORRES JUEZ DE CÁMARA LUIS ROBERTO RUEDA JUEZ DE CÁMARA LILIANA NAVARRO JUEZ DE CAMARA CAROLINA PRADO Secretaria de Cámara Correlaciones: M., J. s/evasión simple tributaria - Cám. Fed. Mar del Plata- 04/06/2014 - Cita digital IUSJU218295D 037710E /div>