



PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

SENTENCIA N° 25/24

En la ciudad de Resistencia, provincia del Chaco, a los treinta días del mes de octubre del año dos mil veinticuatro, se constituye el Tribunal Oral Federal en lo Criminal de Resistencia integrado por las Sras. Vocales Subrogantes, Dras. Noemí Marta Berros, L Graciela Carnero y MAa Emilce Rojas -conectadas por video-conferencia-, bajo la presidencia de la primera de las nombradas, asistidas por el Sr. Secretario del Tribunal, Dr. Francisco Rondán –presente en la Sala de Audiencias-, a los fines de suscribir los fundamentos de la sentencia dictada en la **Causa FRE N° 12.577/2018/TO1** caratulada “**BIANCALANI, F D; BÁEZ, L A; MENDOZA, J E; BUSTOS, C F y CHUECO, J O s/Infracción a la ley 24.769**”, cuyo veredicto se adelantó el pasado 4 de septiembre del cte. año 2024 (incorporado al expte.digital Lex-100 PJN el 04/09/2024).

I). Los imputados

La presente causa se sigue a: **1) L A BÁEZ**, argentino, sin sobrenombre o apodo, DNI N°, nacido en la localidad de con estudios secundarios completos, de ocupación empresario de la construcción (titular del Grupo A), hijo de A B (f) y de (f), con domicilio real reservado (donde cumple prisión preventiva domiciliaria); **2) J E MENDOZA**, argentino, sin sobrenombre o apodo, DNI N° de estado civil divorciado de, tiene 4 hijos mayores de edad (3 mujeres y 1 varón), con estudios universitarios completos (Ingeniero en Vías de Comunicación), de ocupación jubilado, hijo de J Mendoza (f) y de L Y F (f), con domicilio real en, de la ciudad de Resistencia, provincia del Chaco; **3) C F BUSTOS**, argentino, sin sobrenombre o apodo, DNI N° estado civil divorciado, tiene una



#36213326#432784770#20241025152921114

hija mayor de edad (de su primer matrimonio), vive con su madre de 93 años (en silla de ruedas) y con un hermano mayor de edad con discapacidad mental, con estudios universitarios completos (Lic. en Administración de Empresas), de ocupación encargado administrativo en un negocio de venta de materiales de la construcción, hijo de JA GBustos (f) y de E A G (v., jubilada), con domicilio real, de la ciudad de Córdoba, provincia homónima; **y 4) J O CHUECO**, argentino, sin sobrenombre o apodo, DNI N°, nacido el, tiene 6 hijos mayores de edad (5 mujeres y 1 varón), con estudios universitarios completos (Abogado y Master en Derecho comparado); de ocupación ejercicio de la abogacía, hijo de JB Chueco (f) y de A H L (f), con domicilio real en calle Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Los procesados manifestaron que no padecen de ninguna enfermedad que les impida entender lo que sucede en la audiencia.

En la audiencia de debate –que tuvo lugar a lo largo de 23 audiencias celebradas entre los días 22/02/2024 y 04/09/2024- intervinieron en representación del **Ministerio Público Fiscal**, el **Sr. Fiscal General, Dr. F M Carniel** y el **Sr. Fiscal Auxiliar, Dr. Horacio Francisco R.**

En su carácter de **querellante particular**, en representación de la **AFIP -DGI, Dirección Regional Resistencia**, actuaron los **Dres. R Evelin M, MA Dussol y M Hernán D.**

Por su parte, en la defensa técnica de los imputados intervinieron el **Dr. M I Z**, en la asistencia de **BUSTOS**; los **Dres. J O Chueco** –en ejercicio de su auto-defensa- y **Rafael Resnick Brenner** por el imputado **CHUECO**; el **Dr. S F A** en la defensa del imputado **MENDOZA**; y los **Dres. J M V y A S. L** en la defensa de **BÁEZ**.

II). La imputación





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

Se les imputa a **L A Báez** (accionista de A Construcciones S.A., titular del 83,33% de la Sucesión de A B), **J E Mendoza** (Presidente de A Construcciones S.A.) y **C F Bustos** (administrador Judicial de la Sucesión de A B desde el 21/08/2013 hasta el 21/08/2018 y apoderado de A Construcciones S.A.), la coautoría de tres (3) hechos de evasión agravada por el uso de facturas apócrifas (art. 2 inc. "d", RPT, art. 279 de la ley 27.430) correspondientes al: IVA 2013 por la suma de **\$ 3.214.530,24**; IVA 2014 por la suma de **\$ 5.741.953,°°** e Impuesto a las Ganancias 2014 por la suma de **\$ 11.005.807,64** y un (1) hecho de evasión agravada por el monto (art. 2 inc. "a", RPT, art. 279 de la ley 27.430) correspondiente al IVA 2015 por la suma de **\$ 31.528.087,54**, los cuatro (4) hechos en concurso real entre sí (art. 55,CP).

A su vez, a **J O Chueco** (administrador de la Sucesión de A B desde el 10/10/12 al 12/07/2013) se le atribuye la coautoría del delito de evasión agravada –un (1) hecho- por el uso de facturas apócrifas correspondiente al IVA 2013 por la suma de **\$ 3.214.530,24**.

Los ajustes se determinaron por: **a)** impugnación del crédito fiscal declarado y computado (compras) proveniente de operaciones relacionadas con los proveedores S, R A; De, R I; Logística MV S.A., M S.A. y A Construcciones S.A. con facturaciones por servicios cuya realidad no pudo ser demostrada, respaldadas por documentación apócrifa; **b)** impugnación del crédito fiscal por no cumplir con los requisitos del Decreto 814/2001; **y c)** ajuste del débito fiscal (ventas) por diferencias existentes en la base imponible entre las DD.JJ. de IVA e Impuesto a las Ganancias en los períodos fiscales inspeccionados.

III). La discusión final

Culminada la recepción de la prueba tuvo lugar la discusión final y las partes alegaron, sucesivamente y por su orden, conforme lo dispuesto por el art. 393, 1er. párrafo, CPPN.

Se deja expresa mención de que se omite aquí el contenido del análisis probatorio efectuado por las partes en sus alegatos y que me limitaré a enunciar -en su caso- los ejes argumentales, las conclusiones a las que cada parte arribó y sus consiguientes peticiones, debiendo estarse al registro videograbado de los



alongados alegatos obtenidos durante las cuatro (4) audiencias celebradas los días 6, 13, 19 y 20 de agosto del cte. año 2024. Solo me detendré a enunciar los fundamentos centrales expuestos al momento de contestar las vistas corridas y las réplicas de las partes acusadoras, como las dúplicas de las defensas -efectuadas todas ellas en la audiencia del 22 de agosto ppdo.-, de modo de inteligir más acabadamente los nudos axiales de la controversia.

Todo ello, sin perjuicio de la mención acabada de aquellos aspectos y/o fragmentos relevantes de las respectivas alocuciones que se extractarán más abajo a los fines de su valoración probatoria en el presente fallo.

III.1). Los alegatos acusatorios

Los órganos acusadores –particular y público- se detuvieron a reseñar los antecedentes de la causa y a valorar las pruebas colectadas en sede administrativa, instructorial, etapa preliminar de juicio y debate oral, y concluyeron acusando a cada uno de los imputados por la coautoría de los hechos venidos a juicio en un todo de conformidad a la pieza fiscal requirente que abrió la etapa plenaria.

III.1.a). De la parte querellante

En primer lugar, los representantes de la querella particular constituida en autos –AFIP-DGI Dirección Regional Resistencia-, **Dres. R M y M D**, distribuyéndose la tarea (cfr. audiencia del 06/08/2024), con sustento en los argumentos de hecho y de derecho desarrollados, acusaron a los cuatro imputados por los hechos venidos a juicio conforme la plataforma requirente y, con sustento –según mencionaron- en los artículos 1, 2 y 13, RPT (Ley 27.430) y arts. 40, 41 y 45, CP, y solicitaron se condene:

i). A L A BÁEZ como COAUTOR por los cuatro hechos que se le atribuyeran, a la pena de **DIECIOCHO (18) años de prisión;**

ii). A J E MENDOZA como AUTOR material por los cuatro hechos endilgados a la pena de **CATORCE (14) años de prisión;**

iii). A C F BUSTOS como AUTOR material por los cuatro hechos atribuidos a la pena de **CATORCE (14) años de prisión;**

iv). A J O CHUECO, por la autoría material de un hecho por el que vino requerido a juicio, a la pena de **SEIS (6) años de prisión.**

III.1.b). Del Ministerio Público Fiscal





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

A su turno (cfr. audiencia del 06/08/2024), el representante del órgano acusador público, el Sr. Fiscal General del Tribunal **-Dr. F M Carniel-** dejó formulada acusación pública, con sustento en los argumentos de hecho y de derecho desarrollados y petitionó se condene:

i). A L A BÁEZ por hallarlo penalmente responsable, en calidad de COAUTOR (art. 45, CP), de los delitos evasión agravada por el uso de documentos apócrifos (art. 2 inc. "d", RPT, art. 279 de la ley 27.430) por tres (3) hechos: IVA 2013 (\$ 3.214.530,24), IVA 2014 (\$ 5.741.953,°) e Impuesto a las Ganancias 2014 (\$ 11.005.807,64), así como por el delito de evasión agravada por el monto (art. 2 inc. "a", RPT, art. 279 de la ley 27.430) por un (1) hecho correspondiente al IVA 2015 (\$ 31.528.087,54); todos en concurso real entre sí (art. 55, CP), a la pena de **NUEVE (9) AÑOS de prisión**, accesorias legales y costas.

ii) A J E MENDOZA por hallarlo penalmente responsable, en calidad de COAUTOR (art. 45, CP) de los delitos de evasión agravada por el uso documentos apócrifos (art. 2 inc. "d", RPT, art. 279 de la ley 27.430), por tres (3) hechos: IVA 2013 (\$ 3.214.530,24), IVA 2014 (\$ 5.741.953) e Impuesto a las Ganancias 2014 (\$ 11.005.807,64) así como por el delito de evasión agravada por el monto (2 inc. "a", RPT, art. 279 de la ley 27.430), por un (1) hecho correspondiente al IVA 2015 (\$ 31.528.087,54) todos en concurso real entre sí (art. 55, CP), a la pena de **SIETE (7) años de prisión**, accesorias legales y costas;

iii) A C F BUSTOS por hallarlo penalmente responsable, en calidad de COAUTOR (art. 45, CP), de los delitos de evasión agravada por el uso documentos apócrifos (art. 2 inc. "d", RPT, art. 279 de la ley 27.430), por tres (3) hechos: IVA 2013 (\$ 3.214.530,24), IVA 2014 (\$ 5.741.953) e Impuesto a las Ganancias 2014 (\$ 11.005.807,64) así como por el delito de evasión agravada por el monto (art. 2 inc. "a", RPT, art. 279 de la ley 27.430), por un (1) hecho correspondiente al IVA 2015 (\$ 31.528.087,54) todos en concurso real entre sí (art. 55, CP), a la pena de **SIETE (7) años de prisión**, accesorias legales y costas;

iv) A J O CHUECO por hallarlo penalmente responsable, en calidad de COAUTOR (art. 45, CP), del delito de evasión agravada por el uso de



#36213326#432784770#20241025152921114

documentos apócrifos (2 inc. "d", RPT, art. 279 de la ley 27.430) por un (1) hecho: IVA 2013 (\$ 3.214.530,24) a la pena de **CUATRO (4) años de prisión**, accesorias legales y costas;

III.2). Alegatos de las defensas

Como se anticipó *supra* se extractan las mociones conclusivas, luego de los fundamentos de hecho y de derecho que cada letrado expuso para el caso particular de sus representados, en el siguiente orden:

III.2.a). Por la defensa de C F Bustos

En uso de la palabra su defensor técnico, **Dr. M I Z** (cfr. audiencias del 13/08 y del 19/08/2024), controversió las hipótesis acusatorias centrando su hipótesis defensiva en dos ejes: la inexistencia de delito y la ausencia de intervención de su asistido **Bustos** en los hechos que se le achacan, conforme la valoración probatoria que desarrolló.

Concluyó su alegato crítico solicitando se declare la nulidad del alegato acusatorio de la parte querellante AFIP, con sustento en el art. 167 inc. 2º, CPPN; art. 18, CN, y artículo 8º, CADH; y se absuelva de culpa y cargo a su representado **C F Bustos** por los delitos por los que fue acusado. Hizo reserva de acudir en casación y planteó cuestión federal.

III.2.b). Por la defensa de L A Báez

Seguidamente (cfr. audiencia del 19/08/2024), sus defensores técnicos, **Dres. J M V y A L**, distribuyéndose la tarea, luego de la valoración realizada de la prueba que –por instrucción suplementaria- se produjo durante la etapa plenaria preliminar y de la prueba testimonial recepcionada en debate solicitaron la absolución de **L A Báez** por inexistencia del delito en los términos del artículo 336 inciso 2º del CPPN; en subsidio, pidieron la absolución de su representado por atipicidad en tanto las conductas atribuidas -expresaron- no constituyen delito penal (art. 336 inciso 3º del CPPN); y para el caso de así entenderlo el Tribunal, su absolución en función del artículo 3 del CPPN por existencia de una duda razonable y razonada.

A título subsidiario plantearon la declaración de inconstitucionalidad de la agravante por el monto prevista en el art 2º inc. "a", RPT, Ley 27.430 en tanto – dado que configura una 'condición objetiva de punibilidad- está fuera del tipo





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

objetivo y, por tanto –dijeron- no existe diferencia en el disvalor de la conducta entre el tipo base (art. 1) y el tipo agravado (art. 2), con lo que se viola el principio de igualdad y de proporcionalidad de las penas, debiendo estarse a la escala penal de la evasión simple. Asimismo, dejaron igualmente articulada la inconstitucionalidad del mínimo de la escala penal de la evasión agravada (3 años y 6 meses) que el legislador seleccionó -dijo- “*para evitar excarcelaciones*”, por ser contrario a los principios de igualdad, proporcionalidad, inocencia y culpabilidad,

Por último, adhirieron al planteo de nulidad del alegato de la querrela formulado por el **Dr. I Z**, por falta de fundamentación de la pena solicitada y agregaron, en ese punto, la mala praxis de la querrela por los motivos que expusieron. Formularon reserva de recurrir en casación y dejaron planteado el caso federal.

III.2.c). Por la defensa de J O Chueco

A su turno, el **Dr. J O Chueco**, en ejercicio de su propia defensa (cfr. audiencia del 20/08/2024), por los fundamentos que expuso, solicitó se declare la nulidad de la notificación de la determinación de oficio realizada por la AFIP y su consecuente exclusión probatoria y, en consecuencia, se lo absuelva de culpa y cargo. Alternativamente, si el Tribunal considerara que existe alguna duda, por imperio del principio *favor rei e in dubio pro reo* solicitó su absolución.

Asimismo, adhirió al pedido de nulidad del alegato de la querellante AFIP propuesto por el **Dr. I Z**, por no haber referido la calificación legal y no haber determinado los delitos con fundamento, por faltar el elemento constitutivo de la acusación y por violación al principio de defensa en juicio; y para el hipotético caso de que el tribunal no lo considere así, dejó formulada reserva de ocurrir en casación y planteado el caso federal.

III.2.d). Por la defensa de J E Mendoza

Finalmente, el **Dr. S F A**, por la defensa del imputado **Mendoza** (cfr. audiencia del 20/08/2024), comenzó su alegato crítico adhiriendo al planteo vertido por el **Dr. I Z** en punto a la inexistencia de delito y a la ausencia de intervención de su defendido en los hechos que se le



#36213326#432784770#20241025152921114

enrostran, aportando su propio razonamiento probatorio acerca del *factum* y la prueba rendida en sede plenaria que –a su criterio- destruye la hipótesis acusatoria.

Concluyó solicitando se absuelva de culpa y cargo a su asistido por los delitos por los que fuera acusado, por no encuadrar los hechos en figura penal alguna y, subsidiariamente, se lo absuelva por no haber intervenido en los hechos, proclamando la ajenidad de **Mendoza** a ese respecto y la ausencia de vínculo de su pupilo con la firma Sucesión de A B .

En otro orden, adhirió a las nulidades y por los fundamentos expuestos por las defensas que lo precedieron. Formuló reserva de recurrir en casación y dejó planteado el caso federal.

III.3). Vista a los órganos acusadores de los planteos de nulidad e inconstitucionalidad formulados por las defensas

Dejo aclarado -para su confronte con la videograbación que las registra- que las vistas corridas, réplicas y dúplicas tuvieron lugar en la audiencia de debate celebrada el 22/08/2024.

Ambos acusadores mocionaron el rechazo de los planteos de nulidad e inconstitucionalidad articulados por las defensas bajo los argumentos que centralmente se resumen a continuación.

III.3.a). De la querrela AFIP-DGI

i). En relación al planteo de nulidad del alegato acusatorio de la querrela, formulado por el defensor **Dr. I Z**, al que adhirieron las restantes defensas, el representante de la parte querellante -**Dr. D**- solicitó su rechazo, argumentando que se trataba “*de nulidades vacuas, infundadas, que carecen de sustento real en un gravamen que signifique una afectación constitucional*”. Dijo que el alegato acusatorio “*ha sido plenamente solvente*”, que se ha hecho “*un desarrollo hilado lógico de la vinculación de los hechos con la prueba, con la calificación legal y consecuentemente también con la determinación de la pena*”, cuyo quantum “*es consecuencia -dijo- de las maniobras (...), del concurso real*”, que no procede dosificar la pena en términos aritméticos y que la querrela ha tenido “*una visión indulgente*” al momento de cuantificar la pena.





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

ii). A su turno, la **Dra. M** -por la parte querellante- peticionó el rechazo de la nulidad de la notificación de la determinación de oficio y consecuente exclusión probatoria, planteada por el **Dr. Chueco**, *“por su manifiesta improcedencia formal, material y extemporaneidad”*. Expresó que el procedimiento de determinación de oficio *“se llevó de conformidad a lo establecido en la ley 11.683 y se lo hizo respecto del obligado al tributo que era la Sucesión de A B ”*. Que las notificaciones se practicaron de conformidad al art. 100 incisos “b” y “e”, ley citada, esto es, en el domicilio fiscal declarado por la contribuyente. Que el **Dr. Chueco** o el representante o administrador de la sucesión no hayan sido notificados obedeció a que *“en esta determinación de oficio no se hizo una determinación de responsabilidad solidaria”*, esto es, no se reclamaba la deuda también al o los responsable/s solid/s como lo establece el art. 5, Ley 11.683.

En otro orden, la letrada manifestó que, en la determinación de oficio, *“legalmente no debe haber sumario porque así lo establece el art. 20 del RPT”* que previene que *“la autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que se dicte sentencia definitiva en sede penal”* y que, por ello, *“no puede haber sumario (...), la aplicación de sanción se suspende hasta que haya una sentencia penal...”*. Finalmente sostuvo que *“ni en sede administrativa, ni en la instrucción, menos aún en el debate, se ha violentado el derecho de defensa de los imputados”* y que *“la corrección formal de la determinación de oficio la habilita como prueba en el proceso”*.

iii). Finalmente, la **Dra. M** solicitó se rechazaran por improcedentes e infundados los planteos de inconstitucionalidad (del mínimo de la pena del art. 2 y de la agravante del inciso “a” del art. 2) formulados. En sustento de su postura dijo que *“las leyes se presumen válidas y constitucionales”*, que la declaración de inconstitucionalidad es la última *ratio* del orden jurídico, que la política criminal es propia del Poder Legislativo, que el planteo de la defensa ha sido totalmente infundado, que la pena no es desproporcionada ni irrazonable atento la gravedad del delito y de la lesión al bien jurídico tutelado, que *“pasaron 11 años desde la comisión de los hechos y esas evasiones siguen siendo agravadas”*.

III.3.b). Del Ministerio Público Fiscal



#36213326#432784770#20241025152921114

Respecto de los planteos de nulidad, el Sr. Fiscal General **-Dr. Carniel-** solicitó su rechazo: **i)** sin incursionar en los fundamentos dados por la querrela al analizar hechos, prueba y pedido de pena, sostuvo que -a su entender- *“el alegato realizado (por la parte querellante) estuvo dentro de los marcos mínimos establecidos por la ley”*; **y ii)** en relación al planteo nulificador formulado por el **Dr. Chueco**, confutó la alegada vulneración del derecho de defensa pues -expresó- *“la legalidad de los actos realizados por la AFIP debe ser avalada, toda vez que respaldó con prueba documental”* el proceso administrativo que -a su entender- era *“suficiente para sostener la viabilidad de la denuncia penal”*. En esa línea consideró que *“no se vulneró ningún derecho de defensa, las notificaciones han existido, (...) el centro de la escena tiene que vincularse con la empresa Sucesión de A B, sobre quienes recaían todas las responsabilidades y la obligación de informar o dar las explicaciones del caso...”*.

En relación a las inconstitucionalidades planteadas por la defensa de **Báez**, pidió igualmente que fueran rechazadas pues -dijo- *“como lo expresó el Dr. L seguramente van a quedar abstractas”*.

Respecto de la inconstitucionalidad del inc. “a” del art. 2 cuya escala la defensa tildó de excesiva porque la conducta típica es idéntica a la del art. 1, sostuvo que se trata de una *“discusión de la academia”*; que el art. 2 contempla en 4 incisos circunstancias agravantes que, de configurarse, determinan que el injusto sea mayor y que, por lo tanto, la respuesta punitiva estatal sea mayor. Si el art. 75 inc. 2º, CN, le da al Congreso la facultad de legislar en la materia tributaria, *“también le da facultades -expresó- para sancionar el incumplimiento de las obligaciones que se generan a través de las distintas leyes”*. En cuanto a la inconstitucionalidad del mínimo de la escala penal del art. 2, controvirtió que ese mínimo tuviera por finalidad -como sostuvo la defensa- evitar excarcelaciones, pues *“los criterios para imponer prisiones preventivas son dos: el peligro de fuga y el entorpecimiento de la investigación”*.

III.4). Réplicas

III.4.a). De la parte querellante

En representación de la AFIP, el **Dr. D**, incursionó en diversos tópicos en su réplica: **i)** por un lado, expresó que es un error sostener que *‘si se pagó, no hay delito’*, porque lo que se juzga es un comportamiento de evasión; **ii)**





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

insistió en que la pericia ingenieril *“es una prueba inconducente para determinar la comisión del delito de evasión tributaria”*; que ACSA no tenía contrato para la prestación de servicios, que carecen de razonabilidad los montos facturados y que los de la empresa Cemento eran muy inferiores. Concluyó afirmando que *“la acusación ha sido sólida y fundada”*.

A su turno, la **Dra. M** inició su réplica refutando los siguientes tópicos expuestos por las defensas: **i)** en cuanto al Dec. 814/01 apuntó que, en el caso, no se trata de cuestiones de interpretación normativa referidas por el art. 19, LPT, pues -para acceder al beneficio- las contribuciones deben estar pagadas antes de la DDJJ donde se computa el beneficio; **ii)** que los ajustes practicados por la AFIP *“no están fundados en las presunciones del art. 18, ley 11 .683, sino que fueron realizados sobre base cierta”*; **iii)** que no es de recibo el planteo del **Dr. A** relativo al mutuo de ACSA a Sucesión de A. B para justificar el mayor monto de la suma transferida respecto del monto de las facturas pues esa *“diferencia no fue motivo de ajuste sino para argumentar que las facturas eran apócrifas”* y que la suma del mutuo referido por el defensor asciende a \$ 590.000 mientras que la diferencia en más de lo transferido por la Sucesión a ACSA es de \$ 6 millones.

III.4.b). Del Ministerio Público Fiscal

El titular del MPF, **Dr. Carniel**, limitó su réplica a la cuestión relativa a la determinación de la pena que solicitó para **Báez**. Expresó que el estado de salud de **Báez** no fue valorado como atenuante para mensurar la pena, dado que el mismo puede ser tenido en cuenta a los fines de su cumplimiento -en encierro domiciliario- si fuera condenado.

III.5). DúPLICAS DE LAS DEFENSAS

III.5.a). Por la defensa de L A Báez

En ejercicio del derecho de dúplica, el **Dr. V** manifestó: **i)** que no es cierta la expresión que le atribuyó el **Dr. D** (*“si hay pago, no hay delito”*), pues lo que dijo al alegar es que *“si hay pago, no hay afectación al bien jurídico tutelado por la norma tributaria”*. Se probó -agregó- que *“el pago se efectivizó en la quiebra, casi \$ 900 millones...”* y que lo que dejó marcado esa defensa es *“la incongruencia de la AFIP”* que, en la quiebra, reputó como válida la facturación de ACSA y, en esta causa, impugnó esa misma facturación como apócrifa; **ii)**



sostuvo que la querella hizo *“una elección sesgada de los comprobantes de la empresa Cemento”* y que es falso *“que A Construcciones no tenía un contrato por el alquiler de máquinas”*, pues la prueba aportada por la defensa de **Mendoza** *“acreditó la existencia de muchos contratos y ello es conteste con el resto de las pruebas, testimonial, documental e informativa”*; **iii)** tildó de sorpresiva la alegación en la réplica por parte de la querella acerca de que los montos facturados por ACSA fueran abultados en comparación con las facturas de Cemento -lo que no fue motivo de impugnación por AFIP-, pues en el caso de Cemento, la querella refirió a una factura de alquiler de 6 máquinas, y en el caso de ACSA se ha probado -expresó- el alquiler de más de 100 máquinas.

iv). En relación al beneficio del Dec. 814/01, expresó que se impugnaron las DDJJ porque fueron presentadas, lo que acredita -a su criterio- la inexistencia de ardid o engaño. Sostuvo que los planes de pago no son automáticos y los conceptos en ellos incluidos los acepta la AFIP, lo que hace imposible -dijo- *“la configuración de un dolo o engaño”*. Que los planes de pago cayeran, caducaran, impone recordar que *“4 días antes del allanamiento a la empresa Sucesión de A B , 3 días antes del inicio de la fiscalización, Báez fue detenido, privado de libertad e incomunicado, fue una situación que no podía ser desconocida por los funcionarios de AFIP, era ‘vox populi’”*. Tampoco desconocían *“la clausura de la empresa y el secuestro de toda la documentación”* , aspecto éste -remarcó- que no fue replicado por la querella.

v). En otro orden, el **Dr. V** refutó en su réplica que los ajustes hechos por la AFIP hayan sido sobre base cierta como sostuvo la querella. Expresó: *“Base cierta se le puede decir a cualquier concepto, pero eso no deja de ser una inferencia, una presunción; la AFIP deduce, infiere... (...) Lo que dijo la fiscalización es que, atento a la carencia de registros (...) se infiere que los documentos son apócrifos”*; **vi)** sostuvo que la parte querellante intentó replicar en punto *“a la diferencia entre los montos transferidos y los montos efectivamente facturados. El ajuste de AFIP no se debió a ese punto, pero ése fue uno de los aspectos que la AFIP valoró”*. La **Dra. M** *“intentó replicar que en los balances de B figuró un mutuo de poco más de \$ 500.000 lo que -dijo- es falso”*. Aseveró que en el archivo creado por la AFIP de los balances de la Sucesión de A B , se acredita que en el balance





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

2013, pág. 62, ACSA figura como acreedor por \$ 23.262.054 y en el balance del año 2014, pág. 82, se registra otra deuda de B a A por \$ 10.486.346.

En uso de la palabra el defensor **Dr. L** expresó: **i)** que, cuando sostuvo que los *“planteos de inconstitucionalidad iban a devenir abstractos, lo era porque se ha probado en forma categórica que no había delito alguno y no se daba el delito base y que, en esa medida, el planteo iba a quedar abstracto”*; **ii)** en cuanto al *“planteo de inconstitucionalidad de la agravante por el monto (...), lo central es la afectación al principio de igualdad y al principio de proporcionalidad porque hay que atender a la dogmática penal cuando se determina el quantum de la pena (...) El legislador fijó la escala penal de la evasión agravada con la finalidad de evitar excarcelaciones”* y ésa –dijo- es *“una interpretación concreta que remite a la exposición de motivos de la LPT (...), es la referencia en cuanto a la inconstitucionalidad que formula el Dr. Cafferata Nores y que tomó el legislador para redactar el tipo ...”*.

III.5.b). Por la defensa de J O Chueco

El nombrado, en ejercicio de su propia defensa, abordó tres tópicos: **i)** señaló que la réplica de la querrela no conmueve su planteo de nulidad de la notificación de la determinación de oficio. Expresó que le sorprendió que –al replicar- la **Dra. M** confirmara *“que efectivamente la AFIP nunca hizo un sumario (...) La AFIP tiene la obligación de hacer un sumario. Porque lo dice el art. 70, de la ley de procedimientos administrativos impositivos”*. Y agregó: *“la doctrina y la jurisprudencia son contestes en que esa obligación gatilla a su vez el derecho de defensa, por lo tanto no es correcta la interpretación que hace la Dra. M tratando de enmascarar ese incumplimiento con lo que dice el artículo 20 de la ley 27.430 (...) Lo que dice el artículo 20 es que la formulación de denuncia penal no suspende ni impide la sustanciación y resolución de los procedimientos tendientes a la determinación de deuda tributaria, ni de los recursos administrativos que se interpongan contra resoluciones recaídos en ellos (...)”*. *“Y ello –agregó- corporiza la continuidad del procedimiento administrativo que nace, precisamente, con el sumario del artículo 70 (...), es una obligación, no es una facultad o una posibilidad o algo que dependa de la voluntad o no del organismo tributario”*.



En otro tramo expresó que la querella *“tampoco rebatió adecuadamente la ausencia de notificación fehaciente, idónea (...), es un acto de fe -dijo- sostener que se notificó por artículo 100 incisos ‘b’ y ‘e’ (...), la jurisprudencia desacredita la idoneidad de esas notificaciones (...) la notificación la dirigieron a un domicilio fiscal donde no había nadie que la pudiera recibir por imperio del allanamiento y de que se cerró la compañía (...), podrían haber notificado electrónicamente como lo establece la ley 27.430”* a lo que agregó que *“había un responsable tangible que era el Cdor. C P, que presentaba la declaración del impuesto a las ganancias y hacía gestiones ante el organismo fiscal”*. Concluyó aseverando que *“no se conmovió la pretensión de nulidad que ha sido justificada y determinados los perjuicios”*.

ii). En otro orden, el **Dr. Chueco** refutó *“que el decreto 814 pueda ser la base de una pretensión penal o que conforme algún ardid que motive la aplicación de una pena”*.

iii). Finalmente, expresó que no le asiste razón al MPF al considerar que el alegato de la querella se hallaba *“dentro de los marcos mínimos legales”*, en el entendimiento de que *“no se han conmovido los fundamentos originales planteados por el Dr. I, a los que adhirió su parte, pues ninguna de las explicaciones brindadas en esta confusa réplica puede bloquear la pretensión de nulidad articulada”*. Por último, resaltó su coincidencia con el Sr. Fiscal General cuando manifestó que *“si se hubieran defendido no estaríamos aquí, nos habríamos evitado este juicio”*, lo que –a su entender- refuerza su planteo.

III.5.c). Por la defensa de J E Mendoza

A su turno el **Dr. A** centró su réplica en lo siguiente: **i)** sostuvo que no es cierto –como afirmó la querella- que *“los ajustes se hicieron sobre base cierta porque eran facturas apócrifas y que así se demostró (...) nunca superaron el nivel de presunciones como grado de conocimiento ¿Por qué? Porque necesitaban otras pruebas con las cuales confrontar y que esas pruebas exterioricen voluntades en tal sentido (...) así como toman como presunción que la diferencia de los montos en transferencias y facturas implica una maniobra, la defensa probó con los balances incorporados y admitidos a la causa que esas diferencias corresponden a ese mutuo que se había celebrado con anterioridad y que –como dijo el Dr. V- no era el único, pues había otras acreencias”*;





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

ii) la querella no refutó que está comprobado que “la AFIP en la quiebra de A Construcciones reconoció como válidas unas facturas, y con distinto criterio el mismo organismo recaudador en jurisdicción Chaco las desconoció”.

iii). “(R)especto del dolo de conocimiento, la querella dijo que estaba probado porque eran profesionales, tenían asesoramiento contable (...) En lo que respecta a **J E Mendoza**, es un profesional, pero es ingeniero, no se comprobó ningún tipo de asesoramiento contable ni de ninguna naturaleza respecto a la Sucesión de A B (...) Tampoco se comprobó con otra prueba distinta a las presunciones, que **Mendoza** hubiera intervenido o dado algún tipo de instrucción en tal sentido, menos aún con la Sucesión A B siendo presidente de ACSA ...”.

III.5.d). Por la defensa de C F Bustos

A su turno y en uso de la palabra el **Dr. M I Z** manifestó que no ejercería el derecho de dúplica.

IV). Últimas palabras de los procesados

Antes de cerrar el debate, en la audiencia del 04/09/2024, por Presidencia se preguntó a los procesados si querían manifestar algo al Tribunal (cfme. art. 393, último párrafo, CPPN).

En la ocasión, el procesado **L A Báez** manifestó que entiende que ha sido claro al declarar y que sus abogados también lo han sido. Expresó que agradecía al Tribunal por haber escuchado lo que tenía que decir y que espera que se haga justicia.

A su turno, el imputado **J E Mendoza** manifestó que no tenía nada para decir, solo agradecer al tribunal y a sus abogados. Concluyó peticionando se haga justicia.

En uso de la palabra, el procesado **C F Bustos** dijo que nada quería manifestar y solo agradecer al tribunal.

Finalmente, el imputado **J O Chueco** expresó que ratificaba su inocencia y la atipidad del hecho que se le imputaba. Dijo que esperaba que la prueba fuera analizada con objetividad y que deseaba agradecer la paciencia y atención del tribunal, así como la ecuanimidad de la Sra. Presidenta en la dirección del debate.

V). Cuestiones a resolver



#36213326#432784770#20241025152921114

Que, habiendo finalizado la celebración del debate, las Sras. Vocales pasaron inmediatamente a deliberar en sesión secreta, con la sola presencia del Actuario (arts. 396, 398 y cc.del CPPN) y fijaron las siguientes cuestiones a resolver:

PRIMERA: ¿Qué resolver respecto de los planteos de nulidad articulados por las defensas?

SEGUNDA: ¿Están acreditadas la materialidad ilícita, jurídico-penalmente relevante, de los hechos traídos a juicio y el encuadramiento típico propuesto por los órganos acusadores, así como la participación que en ellos se atribuye a los imputados? De ser así, los procesados ¿son penalmente responsables?

TERCERA: En su caso, ¿qué resolver respecto del planteo de inconstitucionalidad de la agravante por el monto del art. 2 inciso “a”, RPT, art. 279 de la ley 27.430 y del mínimo de la escala punitiva del art. 2, misma ley?, ¿qué penas deben aplicarse?, ¿qué decidir en materia de costas y demás cuestiones implicadas en este pronunciamiento?

A LA PRIMERA CUESTIÓN, LA DRA. NOEMÍ M. BERROS DIJO:

l) La individualización del cuadro probatorio reunido

Para dar tratamiento y resolver esta primera cuestión y por razones de orden expositivo, resulta pertinente describir primero los elementos admitidos e incorporados al debate, portantes de datos probatorios, que fueron introducidos conforme los arts. 382 y conchs. del CPPN, como aquéllos producidos mediante instrucción suplementaria en la etapa preliminar del plenario, así como la prueba recepcionada durante la audiencia de debate, con la finalidad de reconstruir crítica e históricamente el origen de las actuaciones, la materialidad de los hechos bajo juzgamiento, así como las secuencias de lo actuado en la instrucción y en sede plenaria, en los que los planteos de nulidad y de exclusión probatoria se insertan. De todos modos, esta breve descripción resultará de utilidad para emprender –si ello fuere pertinente- el tratamiento y análisis de las demás cuestiones.

l.a). Documentales (admitidas por auto de prueba de fecha 02/03/2023)





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

A fs. 1 a 13 obra denuncia presentada -en fecha **06/07/2018**- ante la Fiscalía Federal de primera instancia de Resistencia por la Dra. Miriam Soledad Deniz, apoderada de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP-DGI), contra la contribuyente **Sucesión de A B**, inscripta bajo CUIT N° 20-05959481-5.

A fs. 15 a 30 obra Requerimiento de Instrucción judicial en los términos de los arts. 180, 188, 1° y 3° párrafos del CPPN efectuado por el Fiscal Federal de primera instancia de Resistencia.

A fs. 47 obran diligencias ordenadas por el Juzgado Federal N° 2 de Resistencia.

A fs. 52 a 54 obra la declaración testimonial de la funcionaria de AFIP Contadora **R Cardozo**.

A fs. 55 a 56 obra la declaración testimonial de la funcionaria de AFIP Contadora **Monica Q**.

A fs. 57 a 81, se agrega Informe de la Inspección General de Justicia con relación a la firma **A Construcciones S.A.**, adjuntando copia del texto ordenado y sus posteriores modificaciones inscriptas ante ese organismo. Copia de estatutos y designación de Directorio de A Construcciones S.A. (fs. 61/81).

A fs. 83/88 obra presentación efectuada por el Dr. Dugaldo Ferreyra, aportando datos de un posible testaferro y domicilios de interés a la causa.

A fs. 90/137 obran constancias del pedido efectuado por el MPF, de allanamientos en los domicilios aportados, de las respectivas órdenes libradas por el Juzgado Federal y de los procedimientos efectuados en tal sentido bajo Sumario Policial N° 956-71-000- 209/2018 elevado por Policía Federal Argentina (fs. 98/137).

A fs. 138/140 surge Informe del Juzgado Civil y Comercial N° 23 en el marco de la Sucesión Expte. N° 18609/96 "B s/juicio Sucesorio", dando cuenta de las personas que se desempeñaron como administradores de la Sucesión de A B entre los años 2012 a 2015 inclusive: **J O Chueco** desde el 16/10/2012 a 10/07/2013 y **C F Bustos** desde el 21/08/2013 al 15/06/2017.



#36213326#432784770#20241025152921114

A fs. 141 obra constancia de delegación de la Instrucción en el Ministerio Público Fiscal, conforme art. 196 del CPPN.

A fs. 149 a 151 consta resolución de recurso y citación a indagatoria y constancias de citaciones a fs. 152 a 160.

A fs. 177/180 obra Sumario policial N° 956-01-000-4928/2018 del que surgen constancias del diligenciamiento negativo de las notificaciones de **Bustos y Chueco**.

A fs. 393/394 y fs. 399/421, se agregan informes de la Administración Federal de Ingresos Públicos AFIP-DGI.

A fs. 193 a 194 obra Acta de Declaración Indagatoria de Leandro A Báez; y a fs. 195 a 198 Acta de Declaración Indagatoria de **J E Mendoza**.

A fs. 199 a 209 Documentación aportada y Acta de declaración Indagatoria del encartado **C F Bustos**.

A fs. 221 obra Solicitud de la AFIP para ser tenido como parte Querellante y a fs. 225 a 226 resolución que dispone su admisión.

A fs. 247, Citación a Indagatoria a **L A Báez y J E Mendoza**.

A fs. 248/252 obran Informes remitidos por entidades bancarias: -Informe del Banco de Entre Ríos; -Informe del Banco Nación Argentina a fs. 263; -Informe del Banco Santander Río a fs. 266; -Informe del Banco Industrial a fs. 267; -Informe del Banco de Formosa fs. 268; -Informe del Banco de Chubut fs. 269; -Informe del Banco Frances a fs. 295; -Informe del Banco de Santa C a fs. 342; -Informe del Banco Superville a fs. 343; -Informe del Banco de Santa Fe a fs. 345; -Informe del Banco Macro a fs. 346; -Informe del Banco Nación- Sucursal Santa C a fs. 366; -Informe del Banco Central República Argentina a fs. 397 y vta.

A fs. 298 surge correo electrónico del 09/05/2019 del Dr. Gabriel Lanaro Ojea acompañando escrito de descargo de **J O Chueco**, "Formula manifestación" obrante a fs. 299.

A fs. 317/318 se agrega Orden de detención de **L Báez**, de fecha 29/05/2019, emitido por el Juzgado Federal N° 2 de Resistencia, a cargo de Dr. E Bosch (juez subrogante), Secretaría N° 2 del Dr. J F. Pastore.





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN
TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

A fs. 335/336 obra acta de declaración indagatoria de **L Báez**, del 13/06/2019.

A fs. 337/340 obra acta de declaración indagatoria de **J O Chueco**, de fecha 18/06/2019.

A fs. 400/401 obra informe remitido por la AFIP dando cuenta de que el administrador de relaciones de la Clave Fiscal de la Sucesión de A B , en el período fiscal 2012 a 2015, fue **C F Bustos**, CUIT 23-17845913-9.

A fs. 461/467 obra Informe del Juzgado Civil y Comercial de la 23° Nominación relativo al expediente "B, A s/ Juicio sucesorio ab intestato" de fecha 12/06/2020 suscripto por F Luis Lavenas, Juez; Norma Elda Garcia, Secretaria Provisoria, dando cuenta de que el abogado Celso Mohuape, en representación del Ingeniero B solicitó en fecha 12/04/2016 se intime a los administradores judiciales **C F Bustos y J O Chueco** a rendir cuentas documentadas de sus gestiones como administradores de la Sucesión de A B ; y como resultado de la intimación cursada por el Juzgado en fecha 18/04/2016, se presentó **Bustos** y manifestó que la empresa ha sido involucrada en una investigación iniciada en la ciudad de Buenos Aires, la cual derivó en una orden de allanamiento dictada por el Juzgado Federal por lo que se encontraría en la imposibilidad material de cumplir con lo requerido hasta tanto dicha documentación no sea devuelta por el Juez interviniente. Y que, respecto de **J O Chueco**, se dispuso a los fines de la notificación, estar al resultado de la búsqueda del paradero del mismo.

Incorporados al expediente digital -Sistema Lex-100 PJN- obra la siguiente documental:

*.Presentación de los letrados de Leandro A Báez de fecha 06/03/2020 y 09/03/2020.

*. Auto de procesamiento sin prisión preventiva incorporado al Lex-100 PJN en fecha 01/10/2020 y sus notificaciones, así como el trámite de su sustanciación.

*. Resolución de la Cámara Federal de Apelaciones de fecha 04/05/2021, confirmatoria del procesamiento.



*. Auto de elevación a juicio, de fecha 14/02/2022, suscripto por el Juzgado Federal N° 2 de Resistencia, a cargo del Dr. Ricardo Alcides Mihanovich, Secretaría N° 2 del Dr. J F. Pastore.

Incorporados al Sistema Lex-100 PJN en fecha **01/07/2021** obran informes sobre antecedentes penales emitidos por el Registro Nacional de Reincidencia en relación a los encartados de los que se desprende que los mismos carecen de antecedentes penales computables.

Incorporados al Sistema Lex-100 PJN en fechas 06/07/2021, 12/05/2021 y 20/08/2021 obran Informes Socio ambientales de los imputados **Bustos, Chueco y Báez**.

Informes mentales obligatorios -art. 78, CPPN- producidos en relación a los encartados **Chueco, Mendoza y Bustos** incorporados al Lex-100 PJN en fecha 06/08/2021 y 12/08/2021, de los cuales surge que los imputados comprenden la criminalidad de sus actos y son capaces de dirigir sus acciones.

Auto de Sobreseimiento Parcial y Definitivo de Leandro A Báez incorporado al Lex-100 PJN en fecha 24/08/2021.

Requerimiento de elevación a Juicio presentado por la Fiscalía Federal el 30/08/2021 e incorporado al Lex-100 PJN en fecha 07/09/2021.

Requerimiento de elevación a Juicio presentado por la AFIP el 17/09/2021 e incorporado al Lex-100 PJN en fecha 20/09/2021.

Clausura de la instrucción y auto de elevación de fecha 14/02/2022.

Incorporadas al sistema Lex-100 PJN en fechas 20/08/2021 y 02/03/2021, descriptos en el DEO de elevación de fecha 16/02/2022, y Certificación de Efectos Secuestrados del Sistema Lex-100, identificados con el registro N° 1318 de este Tribunal, obran las actuaciones administrativas de fiscalización efectuadas por el personal de la AFIP-DGI en relación a la contribuyente Sucesión de A B, bajo la orden de intervención OI N° 1.465.638 en un total de 26 cuerpos de actuaciones administrativas, con un total de 3.389 fojas, conforme el siguiente detalle: 2 cuerpos de inspección de IVA en 405 fs.; 1 cuerpo de inspección de Ganancias en 203 fs.; 2 cuerpos de facturas electrónicas en 331 fs.; 1 cuerpo Circularizaciones a otros organismos en 38 fs.; 1 cuerpo de Documentación secuestrada en 52 fs.; 1 cuerpo Circularización Banco Copia Cheques en 177 fs.; 1 cuerpo Análisis crédito fiscal en 83 fs.; 1





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

cuerpo circularización UTE en 42 fs.; 1 cuerpo auxiliar Estados Contables en 86 fs.; 1 cuerpo Análisis bancarios en 25 fs.; 1 cuerpo Análisis gastos en 42 fs.; 1 cuerpo Análisis Proveedores Logística MV S.A. en 16 fs.; 1 cuerpo Análisis proveedores De en 18 fs.; 1 cuerpo Análisis proveedores S en 41 fs.; 1 cuerpo circularización Dirección Provincial de Vialidad de la provincia de Formosa en 162 fs.; 1 cuerpo circularización Dirección Provincial de Vialidad de la provincia del Chaco en 17 fs.; 2 cuerpos circularización Dirección Provincial de Vialidad Corrientes en 358 fs.; 1 cuerpo circularización Dirección Nacional de Nacional en 167 fs.; 3 cuerpos circularización a Bancos en 592 fs.; 3 cuerpos circularización a Proveedores y Clientes en 508 fojas. Todo digitalizado e incorporado al expediente digital y en una caja en físico, Registro N° 1318, reservada en Secretaría.

Incorporada en fecha **27/10/2022** al expediente digital Lex-100 PJN, consta copia certificada y digitalizada, presentada en su ofrecimiento de pruebas por el Dr. H P Dudiuk, del: **i).** contrato de compraventa inmobiliaria de fecha 01/08/2014, de la cantera situada en Potrero Carapeí, estancia Itaembé del Municipio de Posadas, Misiones, **y ii).** Convenio de integración de A Construcciones S.A. y Sucesión de A B , suscripto el **27/05/2006**, por una parte, por los sucesores legítimos de A B , titular de la empresa constructora del mismo nombre (E A K de B , S B , F D B , J M B , D L B y M I R) y, por la otra parte, por **J E Mendoza**, en su carácter de Presidente y en representación de A Construcciones S.A. Ambos contratos obran también en físico en una caja reservada en Secretaría (Registro N° 1318).

I.b). Instrucción suplementaria

La prueba instrumental e informativa que, a continuación, se enuncia y describe fue producida en esta sede plenaria conforme la instrucción suplementaria ordenada y admitida por auto de fecha **02/03/2023**, conforme los 52 puntos resolutiveos que lo integran (N-1 a 4 ofrecidos por el MPF; O-5 y 6 ofrecidos por el Dr. P Dudiuk; P-7 a 25 ofrecidos por el Dr. A; Q-26 a 31 ofrecidos por el Dr. Resnik Brenner; R-32 a 52 ofrecidos por el Dr. V; y S-53 a 57 ofrecidos por la Defensa Pública Oficial), a saber:



#36213326#432784770#20241025152921114

i). En fecha **13/03/2023** fue incorporado al expediente digital Lex-100 PJN el informe remitido por la Dra. M JGigy T en los autos caratulados " A Construcciones S.A. S/ Quiebra" (expte. N° COM 22.216/2017) en trámite por ante el Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Comercial N° 28 a su cargo, Secretaría N° 55 a cargo del Dr. P D. Bruno, mediante el cual se pone en conocimiento del magistrado oficiante que tanto el informe individual previsto por la LC.35 (ver fs.5074/5251), la resolución dictada en los términos de la LC.36 (ver fs.5400/5440), como así también todos los incidentes iniciados por la AFIP, se encuentran digitalizados por lo que pueden ser compulsados a través de la consulta pública de causas ingresando al link: www.scw.pjn.gov.ar (ver incidentes identificados con el N° 22216/2017/71; N° 22216/2017/78 y N° 22216/2017/99). Asimismo, informa que, al día de la fecha del informe, la AFIP no ha percibido dividendo alguno (cfme. punto Q-26 auto de prueba).

ii). En fecha **15/03/2023** obra incorporado al expediente digital Lex-100 PJN informe del Banco Central de la República Argentina respecto de las entidades bancarias de las que sería cliente **J O Chueco**, DNI N° 10.112.391 (cfme. punto Q-30 auto de prueba).

iii). En fecha **16/03/2023** obra incorporado al expte. digital Lex-100 PJN:

a). Informe Socio ambiental elaborado por personal del Escuadrón 51 Fontana de Gendarmería Nacional, en relación al imputado **J E Mendoza** (cfme. punto N-3 auto de prueba).

b). Informe remitido por la empresa Aerolíneas Argentinas del que no surgen vuelos realizados por el pasajero **J O Chueco**, DNI N° 10.112.391, durante el período octubre 2012 a J 2013 correspondientes a la ruta Buenos Aires-Corrientes y Resistencia-Buenos Aires (cfme. punto Q-29 auto de prueba).

iv). En fecha **27/03/2023** obra incorporado al expediente digital Lex-100 PJN informe del Banco de la Nación Argentina, sucursal Resistencia, dando cuenta que entre los meses de octubre de 2012 y primer semestre de 2013, no constan registros o antecedentes acerca de que el ciudadano **J O Chueco**, DNI N° 10.112.391, fuera apoderado o autorizado por Sucesión de A B , CUIT N° 20-05959481-5 con domicilio en Ruta 16 Km. 19,3 de la Ciudad de Resistencia, Chaco (cfme. punto Q-31 auto de prueba).





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

v). En fecha **28/03/2023** fue incorporado al expediente digital Lex-100 PJN informe del Dr. Sebastián N. Casanello, en el marco de la causa N° 3017/2013 caratulada: "Báez L A y otros s/ Encubrimiento" del registro del Juzgado nacional en lo Criminal y Correccional Federal N°7 a su cargo, haciendo saber que el allanamiento realizado el **9 de abril de 2016** en las instalaciones de la empresa Sucesión A B , sita en Ruta Nacional 16 km 19,3, Resistencia, fue practicado por el Escuadrón 51 de Resistencia de Gendarmería Nacional Argentina ordenado por la jueza del Juzgado Federal n°2 de esa ciudad a instancias de esa judicatura. Y que, culminado el procedimiento, las actuaciones labradas en consecuencia fueron remitidas a este Juzgado y los efectos secuestrados quedaron bajo custodia de la Unidad Especial de Procedimientos Judiciales "Buenos Aires" de la Gendarmería. Asimismo, pone a disposición de este Tribunal requirente la totalidad de los elementos incautados en el procedimiento realizado a los fines pertinentes; y de forma complementaria, adjunta copia digital de las actuaciones labradas con motivo del allanamiento practicado y las actas de desintervención confeccionadas por personal de la AFIP (cfme.puntos N-1, P-15, Q-28 y R-52 auto de prueba).

vi). En fecha **03/04/2023** fue incorporado al expediente digital Lex-100 PJN informe del Juzgado Civil y Comercial N° 23 de Resistencia, Chaco, en el que pone a disposición del Tribunal a los efectos probatorios, los expediente "B A s/ Juicio Sucesorio" Expte. N° 18.609/96S y "B A su Patrimonio s/Concurso Preventivo" Expte. N° 14.386/02 de su Registro (cfme. puntos N-2 y Q-27 auto de prueba).

vii). En fecha **12/06/2023** fueron incorporadas al expediente digital Lex-100 PJN Informes del Banco Macro sucursal Resistencia con copias digitales de los extractos bancarios y las planillas de imputaciones de los períodos 2013 a 2016 de las cuentas de Sucesión de A B , CUIT (cfme. punto P-18 auto de prueba).

viii). En fecha **21/06/2023** obra incorporado al expte. digital Lex-100 PJN el informe remitido mediante oficio electrónico por el Tribunal Oral Federal de Bahía Blanca certificando el estado actual de la causa CFP 10.451/2014/TO1 "Ficcadenti, Silvio Luis y otros s/ Asociación ilícita Fiscal. Querellante AFIP-DGI" del que surge que el Sr. Fiscal Federal, el 23/8/2022, y el querellante, AFIP-DGI,



#36213326#432784770#20241025152921114

el 9/6/2022, requirieron la elevación a juicio, atribuyendo a los Sres.

D F y la comisión de hechos calificados en dicha pieza procesal como asociación ilícita tributaria en los términos del art. 15 inc. "c" del Régimen penal tributario (art. 279, ley 27.430), todos en calidad de miembros. El día 18/10/2022 el Sr. Juez, Dr. rechazó las oposiciones formuladas por las defensas de los imputados y dispuso la elevación a juicio. La causa ingresó a ese Tribunal el 20/10/2022 (cfme. punto R-48 auto de prueba).

ix). En fecha **21/06/2023** fueron incorporadas al Lex-100 PJN copias digitalizadas remitidas por el Tribunal en lo Penal Económico N° 3 de la Capital Federal, certificando el estado actual de las causas N° CPE 803/2013, CPE 1599/2017 y CPE 536/2016 (todas ellas acumuladas y en trámite ante ese Tribunal), donde se encuentran algunos imputados también traídos aquí a juicio, imputados por el delito de evasión tributaria agravada por los períodos fiscales 2010 a 2014 y por los impuestos correspondientes a IVA y Ganancias (conforme punto R-49 auto de prueba).

x). En fechas **29/06/2023** y **07/07/2023** surgen agregados oficios electrónicos remitidos por la Dirección Nacional del Registro de la Propiedad Automotor N° 1 y N° 5 de Resistencia, informando todos los rodados y maquinarias viales registrados a nombre de Sucesión de A B entre los años 2013 y 2015 (cfme. punto R-46 auto de prueba).

xi). En fecha **07/07/2023** fueron incorporados al expediente digital Lex-100 PJN los siguientes informes:

a). Informe digitalizado de la Calificadora de Riesgo BDO con detalle de los revalúos técnicos e inventarios de los equipos de propiedad de A Construcciones S.A. (cfme. punto P-22 auto de prueba); también remitidas en físico y reservadas en una caja en Secretaría (Registro N° 1318).





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

b). Informe remitido vía correo electrónico por Nación Seguros S.A. dando cuenta de la nómina de pólizas de seguros contratados por la firma A Construcciones entre el 01/01/2013 al 21/12/2015 (cfme. punto R-51 auto de prueba).

xii). En fecha **10/07/2023** fue incorporado al expte.digital Lex-100 PJN:

a). Informe remitido por el Juzgado Nacional en lo Criminal y Correccional Federal nro. 7, Secretaría N° 13, en el marco de la causa CFP 3017/2013 donde consta que **L A Báez** fue detenido por orden de ese Juzgado el día **5 de abril de 2016** y el **18 de abril** de ese año se decretó su procesamiento con prisión preventiva (cfme. punto R-52 auto de prueba).

b). Otro informe del Juzgado Nacional Criminal y Correccional Federal N°7, Secretaría N°13, de la causa CFP 3017/2013 caratulada "Báez, L. A. y otros s/ Encubrimiento" con copias de la resolución dictada en el incidente CFP 3215/2015/19 el 24/09/2021, por la que se resolvió hacer lugar a las excepciones de falta de acción planteadas por las defensas y declarar que corresponde estar al sobreseimiento de R E y A T, adoptados en las causas nros. CFP 420/2015 y CFP 2835/2015 y por ende archivar el expediente por inexistencia de delito (cfme. punto R-50 auto de prueba).

xiii). En fecha **11/07/2023** obra incorporado al expediente digital Lex-100 PJN informe remitido mediante oficio electrónico por la Dra. M J Gigy T a cargo del Juzgado Nacional en lo Comercial Nro. 28 de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Secretaria Nro. 55, remitiendo copia certificada del *anexo E "detalle de camiones"* y del *anexo F "detalle maquinarias y equipos"*, obrantes en el expediente N° 22.843/2016 "*A Construcciones s/Pedido de Concurso Preventivo*" (cfme. puntos P-14 y R-44 auto de prueba).

xiv). En fecha **01/08/2023** obra incorporado al expediente digital Lex-100 PJN informe remitido mediante oficio electrónico por el Banco de la Nación Argentina del que surge que esa Sucursal de Avenida 25 de Mayo no registra cheques pagados por Sucesión A B al contribuyente R I De (CUIT 20-14693844-3) (cfme. punto R-45 auto de prueba).

xv). En fecha **02/08/2023** obran incorporadas al expediente digital Lex-100 PJN los siguientes informes:



#36213326#432784770#20241025152921114

a). Informe de la empresa aseguradora Compañía de Seguros La Mercantil Andina S.A. (CUIT: 30-50003691-1), dando cuenta que no se encuentran en los registros de la Cía. seguros sobre maquinarias ni vehículos ni rodados vigentes entre el 01/01/2013 y el 31/12/2015. Solamente se encuentra registrado un seguro de rama caución (cfme. punto R-51 auto de prueba).

b). Informe de la Dirección Provincial de Vialidad de Formosa adjuntando seis (6) Libros de Órdenes de Servicio originales que fueron digitalizados: Licitación Pública N° 09/11 (Expte. I-901/11) Inspección Fraschina & Asociados; Licitación Pública N° 09/11 (Expte. I-901/11) Contratista Kank y Costilla S.A.; Licitación Pública N° 10/11 (Expte. I- 902/11) Inspección Fraschina & Asociados; Licitación Pública N° 10/11 (Expte. I- 902/11) Contratista Kank y Costilla S.A.; Licitación Pública N° 11/11 (Expte. I- 903/11) Inspección Fraschina & Asociados; Licitación Pública N° 11/11 (Expte. I- 903/11) Contratista Sucesores de A B .

Asimismo, informa que los **controles internos** del organismo se efectúan por medio de la Supervisión de Obra, la Unidad Ejecutora integrada por las áreas vial, contable, legal y coordinador general; mientras que los **controles externos** son efectuados por el Tribunal de Cuentas y la Contaduría de la Provincia, siendo la normativa la Ley Provincial N° 1180 de Administración Financiera y la Constitución Provincial (cfme. puntos R-36 R-38 auto de prueba).

c). Informe de la Dirección Provincial Vialidad Corrientes adjuntando cuatro (4) tomos de certificaciones en fotocopias y planillas de obras correspondientes a la Ruta 40 –Corrientes que fueron digitalizados (cfme. puntos R-39 y R.40 auto de prueba). La documentación referida en estos acápites “b” y “c” obran también remitidas en físico y reservadas en una caja en Secretaría (Registro N° 1318).

d). Informe de la Dirección Provincial de Vialidad Misiones dando cuenta que, toda vez que se requieren precisiones sobre obras en jurisdicción de Chaco, Corrientes y Formosa, el Departamento construcciones no puede informar sobre trabajos en otras jurisdicciones (cfme. punto R-37 auto de prueba).

e). Informe de la Dirección Provincial de Vialidad Formosa con relación al expediente principal y vinculados (también denominados “madre e hijos”) de las obras sobre **Ruta nacional nro. 86** que une Guadalcázar y Misión San M





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

dividida en tres secciones: sección I, “*Guadalcazar - El Solitario*”; sección II “*El Solitario - Puerto Yrigoyen*”; sección III, “*Puerto Irigoyen- Misión San M*”; adjuntando seis (6) Libros de Órdenes de Servicio originales que fueron digitalizados: Licitación Pública N° 09/11 (Expte. I-901/11) Inspección Fraschina & Asociados; Licitación Pública N° 09/11 (Expte. I-901/11) Contratista Kank y Costilla S.A.; Licitación Pública N° 10/11 (Expte. I- 902/11) Inspección Fraschina & Asociados; Licitación Pública N° 10/11 (Expte. I- 902/11) Contratista Kank y Costilla S.A.; Licitación Pública N° 11/11 (Expte. I- 903/11) Inspección Fraschina & Asociados; Licitación Pública N° 11/11 (Expte. I- 903/11) Contratista Sucesores de A B (cfme. punto R-38 auto de prueba).

xvi). En fecha **09/08/2023** fueron incorporadas al expediente digital Lex -100 PJN las notas remitidas por la Dirección Nacional de Vialidad referidas en informe NO- 2023-89414219-APN-AJ#DNV de acuerdo al siguiente detalle:

a). Expedientes administrativos y certificados de obra de los años 2012, 2013, 2014 y 2015 realizados por la firma Sucesión de A B vinculados a los contratos de obras señalados en las determinaciones de oficio:

-Nota 18° Distrito Chaco DNV -NO-2023-59127880-APN-DCHA#DNV; Nota 18° Distrito Chaco DNV -NO-2023-49455937-APN-DCHA#DNV; Nota IF-2023 -58991225-APN-DCHA#DNV; Nota 18° Distrito Chaco NO-2023-66135234-APN -DCHA#DNV; Nota DPV Chaco E13-02-06-23-3028-Ae adjuntando Certificados que se incorporaron en formato Zip en la solapa “Documentos digitales” bajo el rótulo: “Ruta provincial N° 7 certificados- Pliego y resolución remitidos por DNV”
-Nota 15° Distrito Misiones NO-2023-78983789-APN-DMIS#DNV - Informe de la Dirección de Vialidad Provincial de Misiones - Nota 22° Distrito Formosa DNV NO -2023-71964918-APN-DFOR#DNV - Nota 22° Distrito Formosa DNV NO-2023-71913275-APN-DFOR#DNV, - Nota N° 1046 de fecha 06/06/2023 de la DPV Formosa y sus copias adjuntas referentes a los Libros de Órdenes de Servicio de las Secciones I, II y III de las obras en trato (cfme. puntos P16, R-34 y R-40 auto de prueba).

b). Certificaciones de obra no abonadas por el Estado Nacional a la Sucesión de A B por las obras de Ruta 86 Formosa, Ruta 40 Corrientes y Ruta 7 Chaco: -Nota 10° Distrito Corrientes NO-2023-49215742-APN -DCRR#DNV, -Planilla Certificados No abonados por el Estado Nacional a la



#36213326#432784770#20241025152921114

Sucesión A B por la obra Ruta 40 de la Provincia de Corrientes

-Nota 18° Distrito Chaco NO-2023-59127880-APN-DCHA#DNV, -Nota 18° Distrito Chaco IF-58996929-APN-DCHA#DNV de Reporte de Certificación por Obras; - Nota 22° Distrito Formosa DNV NO-2023-88164815- APN-DFOR#DNV - Nota 22° Distrito Formosa DNV NO-2023-81842607-APN-DFOR#DNV -Certificados LP 09_2011 -Certificados LP 10_2011 -Certificados LP 11_2011 (cfme.punto P-17 auto de prueba).

c). Nota DNV NO-2023-87955239-APN-DSCR#DNV relacionada con copia de los permisos de tránsito de carga excepcional sobre vehículo especial (carretón) otorgados a la Empresa A Construcciones S. A. y Sucesión A B en el período 2013-2015; - Nota Gerencia mantenimiento DNV NO-2023-68469859-APNOYM#DNV - NOTA Gerencia mantenimiento DNV NO-2023-68922814-APN-OYM#DNV - Nota Distrito 23° Santa C NO-2023-81324973-APN-DSCR#DNV - Nota Distrito 23° Santa C NO-2023-80673971-APNDSCR#DNV - Nota DNV NO-2023-88308231-APN-DSCR#DNV (cfme. punto P-21 auto de prueba).

d). Expedientes administrativos (Expedientes de Obra Principales o “madre”) vinculados a los contratos de obras señalados en las órdenes de intervención: N° 4037/2011 (IF-2023-71899067-APN-DFOR#DNV), - Expediente N° 4038/2011 (IF-2023-71901078-APN-DFOR#DNV) - Expediente N° 4039/2011 (IF-2023-71902970-APN-DFOR#DNV) - Nota 22° Distrito Formosa DNV NO-2023-71964918-APNDFOR# DNV - Nota 22° Distrito Formosa DNV NO-2023-71913275-APN-DFOR#DNV - Nota DNV NO-2023-68076378-APN-AJ#DNV - Nota DNV NO-2023-79930023-APN-AJ#DNV - Nota DNV NO-2022-27376250-APN-AJ#DNV (cfme. punto R-32 auto de prueba).

e). Informe Nota DNV NO-2023-80165770-APN-UAI#DNV dando cuenta del procedimiento que rige los controles internos y externos de la DNV, organismos encargados y normativa que los regula, y del Informe Definitivo UAI N° 57/13 cuyo objeto consistió en "Verificar la calidad y fortaleza del ambiente y sistema de control interno imperante en las diferentes áreas de la Repartición, responsables de la realización, seguimiento y control de la ejecución de las Obras por Convenio. Examinar el proceso de ejecución de obras viales que se desarrollen por medio de convenio con las provincias o municipios, y los





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

procedimientos de control previstos, verificando el cumplimiento de las condiciones pactadas entre la D.N.V. y el ente respectivo", en el marco del cual se tomó una muestra de obras por Convenios en 5 provincias distintas, recayendo en dicha muestra las obras Ruta provincial nro. 7, provincia de Chaco, 2da sección, sección Colonias Unidas - Empalme ruta provincial n°90 (Gral San M) y acceso a Colonias Unidas y San M, expediente nro. 0009185/2008 (Vialidad Nacional), licitación pública n° 002/08 (vialidad provincial); y Ruta nacional nro. 86, provincia de Formosa, que une Guadalcázar y Misión San M dividida en tres secciones: sección I, "Guadalcazar – El Solitario"; sección II "El Solitario - Puerto Yrigoyen"; sección III, "Puerto Irigoyen-Misión San M" (cfme. puntos R-34 y R-40 auto de prueba).

xvii). En igual fecha **09/08/2023** fueron incorporadas al expediente digital Lex-100 PJN informes del Nuevo Banco del Chaco S.A. con copias digitales de los extractos bancarios y las planillas de imputaciones de los períodos 2013 a 2016 de las cuentas de Sucesión A B , CUIT (cfme. punto P-18 auto de prueba).

xviii). En fecha **10/08/2023** fueron incorporados al expediente digital Lex -100 PJN informes DEOX remitidos por AFIP adjuntando copia de DDJJ Ganancias 2012, 2013 y 2014; de DDJJ SUSS períodos 2013, 2014 y 2015 con detalle del personal en relación de dependencia; DDJJ IVA años 2013, 2014 y 2015, de la Sucesión de A B (cfme. punto P-23 auto de prueba).

xix). En fecha **13/09/2023** obran incorporadas copias agregadas por el Dr. J M V de actuaciones realizadas en el marco del expediente N° 16.850/2019 caratulada "Macri, Mauricio y otros s/ asociación ilícita", obrante a fs. 1938/1959 del expediente principal registro del Juzgado Nacional en lo Criminal y Correccional Federal N°1 de la Capital Federal (cfme. punto R-47 auto de prueba).

xx). En fecha **27/09/2023** obra incorporada al expediente digital Lex-100 PJN información anexada por el abogado J M V por la defensa de **L Báez**, extrAs del sistema SIGO (Sistema de Gestión de Obras) de forma presencial en la sede de la Dirección Nacional de Vialidad relacionados con el avance y ejecución física de la obra pública vial, en 11 carpetas (cfme. punto R-41 auto de prueba).



#36213326#432784770#20241025152921114

xxi). En fecha **10/10/2023** fueron incorporadas al expediente digital Lex -100 PJN digitalización de las copias presentadas por el abogado Dr. S F A por la defensa de **Mendoza** al momento de su ofrecimiento de pruebas consistentes en ocho (8) carpetas, de conformidad al siguiente detalle:

*. CARPETA 1: conteniendo certificados mensuales por alquiler de equipos de M.S.A. a Suc. A. B , por trabajos realizados en la Ruta 86 -Formosa- tramo Ib Guadalcazar - Misión San M (períodos 2013/2014) en 401 fojas (cfme. punto P-7 auto de prueba).

*. CARPETAS N° 2 y 3: conteniendo certificados por alquiler de equipos de M.S.A. a Suc. A. B , por trabajos realizados en la Ruta 86 -Formosa- (períodos J, agosto, septiembre y octubre 2015) en 579 fojas (cfme. punto P-8 auto de prueba);

*. CARPETAS N° 4 y 5: conteniendo 41 Permisos de Tránsito de Carga Excepcional sobre vehículo especial (Carretón), emitidos por la Dirección Nacional de Vialidad (con documentación del vehículo, DDJJ, planilla de itinerario, croquis de ocupación de calzada, seguro, carnet de chofer, C.I.A, revisión técnica, RUTA, VTV, foto del vehículo), para el traslado de equipos y máquinas viales de A Construcciones S.A., en Carretón, desde Río Gallegos a distintas obras donde se prestaba el servicio para trabajar en obras a cargo de Suc. A. B (M, Formosa, Gral. San M), en 664 fs; Permisos N° 51811409008B en 23 fs., N 51811410027B en 23 fs., 51811512017B en 23 fs., 51811406028B en 23 fs, 51811501019B en 22 fs., 51811412008B en 23 fs., 623114050086B en 18 fs., 623114050118 en 14 fs., 623114050141B en 15 fs., 623114050111B en 15 fs., 623114050101B en 15 fs., 6231140050079B en 15 fs., 623114050123B en 15 fs., 623114050102B en 15 fs., 623114050104B en 15 fs., 623114050078B en 15 fs., 623114050103B en 15 fs., 623114050136B en 15 fs., 623114050077B en 15 fs., 623114050082B en 15 fs., 623114050122B en 15 fs., 623114050119B en 15 fs., 623114050085B en 15 fs., 623114050107 en 15 fs., 623114050108B en 15 fs., 623114050081B en 15 fs., 623114050113B en 15 fs., 623114050135B en 15 fs., 623114050128B en 15 fs., 623114050105B en 15 fs., 623114050084B en 15 fs., 623114050114B en 15 fs., 623114050140B en 15 fs., 623114050129B en 15 fs., 623114050110B en 15 fs., 623114050117B en 15 fs., 623114050087B en 15 fs., 623114050124B en 15





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

fs., 623114050112B en 15 fs., 623114050115B en 15 fs., y 623114050088B en 15 fs. (cfme. punto P-9 auto de prueba).;

*. CARPETA N° 6: (del 1 al 8), conteniendo 62 legajos de los utilitarios y máquinas viales propiedad de A Construcciones S.A., alquiladas por Sucesión de A B para su afectación a las obras viales en las provincias de Formosa, Chaco y Corrientes, correspondientes a los siguientes dominios: CSH-626, JJO-695, HWC-428, BQT-53, BUZ-34, BIM-69, CGK-19, WNE-772, FAH-867, EYA-294, EYE-427, FHM-688, EYA-292, FUQ-262, HJX -222, EYA-290, CQF-20, FKH-133, FDL-709, EYA-290, EZV-880, EYA-284, EYE -426, FLQ-595, BGL-58, BGT-55, BGK-37, BGR-33, BGT-56, BGL-59, FTL-356, GHJ-443, CJZ-594, CAZ-41, CJK-76, EM-40-A, GZU-352, FUQ-271, FUQ-269, JET-802, MQQ-623, LAD-947, FPB-910, JIX-820, JET-803, MAZ-482, LCZ-185, KTX-663, KTX-719, WHV-924, MQQ-648, MRI-649, FLT-357, GZU-350, JWK -573, FLT-358, JWK-575, MQQ-624, JET-801, GTT-325, BMG-51 y FUQ-270 (cfme. punto P-10 auto de prueba).;

*. CARPETA N° 7: conteniendo documental relacionada a la obra “PROYECTO Y CONSTRUCCION DE RUTA NACIONAL N° 86. PROVINCIA DE FORMOSA. TRAMO Ib. GUADALCAZAR. MISION SAN MARTIN. SECCION III. PUERTO IRIGOYEN” (cfme. punto P-11 auto de prueba).

*. CARPETA N° 8: conteniendo documental relacionada a la obra: “RUTA PROVINCIAL N° 7. EMPALME RUTA 16. PRESIDENCIA DE LA PLAZA. EMP RUTA 90. GENERAL SAN MARTIN Y ACCESOS” y documental relacionada a la obra: “RUTA PROVINCIAL N° 40. COMPLETAMIENTO Y ADECUACION DE OBRAS BASICAS. EJECUCION DE PAVIMENTO Y SEÑALIZACION” (cfme. punto P-12 auto de prueba).

Se deja constancia de que la documentación digitalizada precedentemente enunciada en este punto fue remitida en físico y obra reservada en Secretaría en una caja (Registro N° 1318).

xxii). En fecha **03/11/2023** se agrega al expte.digital Lex-100 PJN copia digital de los expedientes de certificados de obra (principales y vinculados) correspondientes a los expedientes DNV nros. 4037/2011, 4038/2011 y



#36213326#432784770#20241025152921114

4039/2011 aportados en un drive por los Dres. J M V y A S. L por la defensa de **L A Báez** (cfme. puntos R-32 y R-38 auto de prueba).

xxiii). El **22/11/2023** fueron incorporados al expte.digital Lex-100 PJN el informe y los archivos en formato digital remitidos por la Dirección Nacional de Vialidad NO-2023-136437103-APN-AJ#DNV complementario de la respuesta enviada oportunamente mediante NO-2023-89414219-APN-AJ#DNV con relación al pedido de remisión de los expedientes administrativos y certificados de obra de los años 2012, 2013, 2014 y 2015 realizados por la firma Sucesión de A B vinculados a los contratos de obras señalados en las determinaciones de oficio (cfme. puntos P-16 y R-32 auto de prueba).

xxiv). En fecha **18/12/2023** obra incorporado al expte.digital Lex-100 PJN el informe remitido mediante oficio electrónico por la Dra. M JGigy T a cargo del Juzgado Nacional en lo Comercial Nro. 28 de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Secretaria Nro. 55, acompañando la presentación efectuada por "Las Sindicaturas" en los autos caratulados "A Construcciones S.A. s/ Quiebra" (Expte. N° 22.216/2017") adjuntando: **a)** Pedido de verificación efectuado por AFIP (Cuerpos 1 a 7); **b).** Informe individual del art. 35 LCQ – AFIP; **c).** Sentencia del art. 36 LCQ; **d).** Obligaciones peticionadas en los incidentes N° 78 y 99 presentadas por AFIP (carpetas separadas por incidente); y haciendo saber que con respecto al libro de IVA Ventas que contiene las ventas realizadas por los períodos fiscales Noviembre 2014 a Noviembre 2015, el mismo no se encuentra en poder de esas Sindicaturas (a pedido de los peritos contadores para la confección de la pericia contable y ampliatorio del punto Q-26 auto de prueba).

xxv). En fecha **01/02/2024** obra incorporado informe remitido por AFIP mediante oficio electrónico, adjuntando DDJJ de IVA de la firma A Construcciones S.A., CUIT N° 30-70837272-9, que se amplía y complementa con información relevante de la facturación electrónica incorporada en fecha **06/02/2024** (a pedido de los peritos contadores para la confección de la pericia contable).

xxvi). En fecha **08/07/2024** obra incorporada Sentencia N° 42.193 de fecha 17/02/2021 recA en Expte. N° 946/2019 autos "Bustos, C





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

F c/ A Construcciones S.A. s/ Despido del Juzgado Nacional del Trabajo N° 4, a petición de **C F Bustos** en oportunidad de su declaración de imputado en debate.

II). Periciales

En fecha **16/02/2024** se incorporó al expediente digital lex-100 PJN el **informe pericial contable** elaborado por el Cuerpo Pericial conformado por la Perito Oficial designada: Dra. F I M del Cuerpo de Peritos Contadores de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y los Peritos Contadores de parte: Contador Público F A R (propuesto por el abogado J M V por la defensa del imputado **L Báez**), Contador Público A A (propuesto por el abogado S F A por la defensa del imputado **J Mendoza**) y el Consultor Técnico Contador Público J C Z L (propuesto por la **parte querellante AFIP-DGI**) -conforme auto de admisión de fecha **29/08/2023**-.

En fecha **13/06/2024** obra incorporado al expediente digital lex-100 PJN el **informe pericial ingenieril** elaborado por el Cuerpo pericial conformado por el Perito de oficio designado, Ingeniero civil E G B y los Peritos Ingenieros de parte: Ingeniero Civil J M E (propuesto por el abogado J M V por la defensa del imputado **L Báez**) e Ingeniero J M C (propuesto por el abogado S F A por la defensa de **J Mendoza**) -conforme auto de admisión del **29/08/2023**-.

III). Testimoniales recepcionadas durante el debate

El cuadro probatorio se integró, asimismo, con los veinticuatro (24) testimonios recepcionados durante el debate -que seguidamente se individualizarán-, comprensivos tanto de aquéllos propuestos por las partes y admitidos en el auto de prueba del 02/03/2023, como de los peritos (contadores e ingenieros) que practicaron los informes periciales de mención, conforme el ofrecimiento formulado por las defensas luego de la recepción de las pericias y según fuera admitido por el Tribunal en el curso del debate.

Se deja expresa y debida constancia de que, en la enunciación de los testimonios recibidos que a renglón se hará, se ha de omitir el contenido de dichas declaraciones testimoniales, debiendo estarse a las versiones



#36213326#432784770#20241025152921114

videograbadas de las audiencias en que fueron prestadas y que integran la presente. Ello, sin perjuicio de la mención y/o transcripción que se efectuará -en lo pertinente- en el presente fallo de aquellos tramos y/o fragmentos de dichos testimonios a los fines de su valoración probatoria.

III.1). N L F, funcionaria de AFIP, quien se desempeñaba al momento de los hechos investigados como Inspectora en la División Fiscalizaciones de la Dirección Regional Chaco de la AFIP-DGI y, en ese carácter, le fue asignada la Orden de Intervención N° 1.468.463 del contribuyente F D B (cfr. audiencia celebrada el día 08/marzo/2024)

III.2). M R Q, funcionaria de AFIP Dirección Regional Resistencia, quien al momento de los hechos investigados estuvo a cargo como Supervisora de la División Fiscalizaciones del organismo recaudador, de las dos fiscalizaciones: la correspondiente a la O.I. N° 1.468.463 dirigida al contribuyente F D B y a la O.I. N° 1.465.638 dirigida a la Sucesión de A B (cfr. audiencia celebrada el día 21/marzo/2024)

III.3). R J Cardozo, funcionaria de AFIP Dirección Regional Resistencia, quien al momento de los hechos se desempeñaba como Inspectora en la División Fiscalizaciones y en ese carácter intervino en la O.I. N° 1.465.638 de la Sucesión de A B (cfr. audiencia celebrada el día 10/abril/2024).

III.4). A F A, funcionario de AFIP Dirección Regional Resistencia, Jefe de la División Revisión y Recursos del organismo al momento de los hechos y que – como juez administrativo- suscribió las siguientes resoluciones: Resolución N° 60/18 (DV RRES), del 26/06/2018 (determinación de oficio IVA 2013, 2014 y 2015), Resolución N° 61/18 (DV RRES) del 26/06/2018 (determinación de oficio del Impuesto a las Ganancias 2014) y Resolución N° 69/18 (DV RRES) del 04/07/2018, modificatoria de la anterior (cfr. audiencia del 23/abril/2024).

III.5). I C, funcionaria de AFIP Dirección Regional Resistencia, quien se desempeñaba en la Sección Determinaciones de Oficio de la División Revisión y Recursos al momento de los hechos investigados (cfr. audiencia del 23/abril/2024).





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN
TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

III.6). H D P, funcionario de AFIP Dirección Regional Resistencia, quien al momento de los hechos era Jefe de la División Fiscalización Externa 1 de la Dirección Regional Resistencia de AFIP-DGI y en ese carácter recibió la orden de intervención para dar inicio a la inspección del contribuyente Sucesión de A B (cfr.audiencia del 30/abril/2024).

III.7). F A R, contador público, que se desempeñó como perito de parte ofrecido por la defensa del imputado **L Báez** para la elaboración de la pericia contable practicada en autos (cfr. audiencia del 30/abril/2024).

III.8). J C Z L, contador público, que actuó como consultor técnico ofrecido por la querellante AFIP-DGI, en la elaboración de la pericia contable practicada en autos (cfr.audiencia del 13/mayo/2024).

III.9). A A, contador público, quien intervino como perito de parte por la defensa del imputado **J Mendoza**, en la elaboración de la pericia contable practicada en autos (cfr.audiencia del 16/mayo/2024).

III.10). F M, perito contadora del Cuerpo de Peritos Oficiales, Centro de Asistencia Judicial Federal de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que se desempeñó como perito oficial en la elaboración de la pericia contable practicada en autos (cfr.audiencia del 16/mayo/2024).

III.11). M de las M M, escribana pública, que actuaba como adscripta de la escribanía de Lucía M (titular del registro), quien era la escribana de la empresa de A B y luego lo fue de los herederos hasta el año 2006, fecha en que vendieron la empresa y la Escribanía dejó de intervenir en la empresa B pero continuó en su desempeño como escribanía de confianza de algunos de los herederos en las cuestiones privadas o de familia, y en particular de F D B (cfr.audiencia del 22/mayo/2024).

III.12). C A P, contador público, que se desempeñaba como asesor externo de la empresa de Don A B , quien continuó como asesor externo cuando la empresa pasó a ser Sucesores de A B , confeccionaba las DDJJ del Impuesto a las Ganancias de la Sucesión, auditaba los balances y atendía además las cuestiones impositivas de F D B . (cfr.audiencia del 22/mayo/2024).



III.13). O E G A, quien se desempeñó en relación de dependencia en la empresa Sucesores de A B a partir del 2007/2008, como administrativo de obra externa, encargado de la parte administrativa, de las necesidades de alquiler de casas, atención a la inspección de la obra y llevar y traer los gastos desde la obra externa a la sede de la empresa en la Ruta 16 km. 19,3 Resistencia, Chaco (cfr. audiencia del 3/junio/2024).

III.14). MAa J C, quien trabajó en la Sucesión de A B desde junio del año 2007 hasta su despido en junio del año 2016 y tenía a su cargo la contabilidad de la empresa (cfr. audiencia del 3/junio/2024).

III.15). E C G, quien fue empleado de L A Báez, capataz de obra de la empresa A Construcciones S.A., durante los años 2008 al 2015, realizando trabajos en el Sur (Ruta 43 de Pico Truncado a Fitz Roy, Ruta 188 de Comandante Piedrabuena) y en la rutas 7 del Chaco y 86 de Formosa. (cfr. audiencia celebrada el día 03/junio/2024).

III.16). A I G fue capataz de A Construcciones S.A. desde el año 2006 hasta el 2008 y luego fue empleado de la empresa Sucesión de A B hasta el año 2012. En esa condición fue a trabajar al Chaco a la ruta 7 y posteriormente a la ruta 86 de Formosa. (cfr. audiencia del 13/junio/2024).

III.17). S D, ingeniero civil, fue empleado en relación de dependencia de la Sucesión de A B desde el año 2007 hasta marzo de 2014. Intervino, a partir del año 2009 y hasta noviembre de 2013, como jefe de obra o representante técnico de la empresa en la construcción de la ruta 7 del Chaco -General San M a Colonias Unidas- y colaboró en el armado de la licitación para la construcción de la ruta 86 Formosa (cfr. audiencia del 13/junio/2024).

III.18). M R K, empleado -desde el año 2011 hasta la fecha- de la empresa de transportes M S.A., inicialmente como chofer y actualmente como encargado del mantenimiento de los camiones en el Obrador. Estuvo trabajando en la ruta 7 -General San M, Chaco- y en la ruta 86 -Formosa- (cfr. audiencia del 13/junio/2024).





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

III.19). J P D, ingeniero civil, inspector de obras de la Dirección Provincial de Vialidad de la provincia del Chaco. Trabajó en la ruta 7, Sección 2, desde General San M hasta Colonias Unidas, como ayudante de inspector de obra y en la Sección 1 desde Colonias Unidas a Plaza, primero como subinspector y luego como inspector de obra (cfr. audiencia del 13/junio/2024).

III.20). C A S, técnico vial, empleado de la Dirección Nacional de Vialidad desde fines del año 2002, en la División Conservación. Era el encargado del área de los permisos de tránsito al momento de los hechos, encargado -en definitiva- de otorgar o rechazar los permisos de tránsito que las diferentes empresas solicitaban (cfr. audiencia del 13/junio/2024).

III.21). N GP, ingeniero electricista, quien se desempeñó en el cargo de Administrador General de la Dirección Nacional de Vialidad desde mayo del año 2003 hasta el 10 de diciembre del año 2015 (cfr. audiencia del 13/junio/2024).

III.22). E G B, ingeniero civil, perito ingeniero de oficio, intervino en la elaboración de la pericia ingenieril practicada en autos (cfr. audiencia del 1/J/2024).

III.23). J M E, ingeniero civil, intervino como perito de parte ofrecido por la defensa de **L Báez** en la elaboración de la pericia ingenieril practicada en autos (cfr. audiencia del 1/J/2024).

III.24). J M C, ingeniero civil, perito de parte ofrecido por la defensa de **J Mendoza** en la elaboración de la pericia ingenieril practicada en autos (cfr. audiencia del 1/J/2024).

IV). Declaraciones de los procesados

También fueron recibidas en debate las declaraciones de los imputados, respecto de los cuales, en la valoración de la prueba se incluirá –en lo pertinente- lo declarado, debiendo estarse a las videograbaciones de las audiencias respectivas, a saber:

J E Mendoza y **C F Bustos**, declararon el día 08/J/2024; mientras que el día 10/J/2024 hicieron lo propio **J O Chueco** y **L A Báez**.

En esa oportunidad, a pedido del imputado **J O Chueco** se tuvo por incorporada e integrada con su declaración, su presentación por escrito a



#36213326#432784770#20241025152921114

mano alzada obrante a fs. 299/313, como así también las explicaciones que dio al prestar declaración indagatoria durante la instrucción en fecha 18 de junio de 2019 conforme acta obrante a fs. 337/340 y vta.

V). Del tratamiento de las nulidades

V.a). De modo preliminar

Como previo, ocioso es destacar que -conforme el régimen disciplinado por el CPPN- las nulidades deben interpretarse restrictivamente, según lo dispone el art. 166, CPPN, pues el principio rector en la materia es el de la preservación de los actos, admitiéndolas solo cuando exista algún perjuicio real, actual y concreto para quien lo invoca, pero no cuando el planteo resulta insustancial.

Por ello debe entenderse que la nulidad, como ha dicho **Maier**, es la última *ratio* del derecho procesal frente a la existencia de una efectiva indefensión y para cuando el defecto que el acto porta y el perjuicio producido no puede ser reparado de otro modo. Ello así, en tanto las nulidades están previstas como instrumento de aseguramiento de las garantías, en el entendimiento de que las formas no valen por sí mismas, sino que son instrumentales para el debido proceso inscripto en el programa normativo constitucional.

Bajo estos lineamientos y puesta a dar tratamiento a las nulidades articuladas por las defensas en la oportunidad del art. 393, CPPN, señalo que abordaré en primer término -dados sus alcances- la nulidad formulada por el **Dr. Chueco** para luego encarar el análisis de la nulidad planteada por el **Dr. I Z**, a la que adhirieron las restantes defensas.

La controversia sobre estas articulaciones nulificadoras quedó reflejada en los registros fílmicos, por lo que, en mérito a la brevedad, a ellos me remito.

V.b). De la nulidad de la notificación de la determinación de oficio y su consecuente exclusión probatoria

Al momento de alegar, el **Dr. Chueco** -en ejercicio de su autodefensa- dejó solicitado en primer término se declare la nulidad de la notificación de la determinación de oficio (en adelante, D.O.) realizada por la AFIP y consecuentemente su exclusión probatoria y, en consecuencia de lo cual, pidió





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

que derechamente se lo absuelva de culpa y cargo. En subsidio de dicho planteo, ingresó a valorar el cuadro probatorio respecto del hecho por el que fue acusado, peticionando su absolución por aplicación del principio *favor rei*.

En fundamento de la nulidad planteada, el defensor se expidió largamente acerca del debido proceso adjetivo en el procedimiento administrativo de D.O. y de los derechos que dijo se habían conculcado en el caso por parte del organismo recaudador: el derecho a ser oído, a ofrecer y producir prueba, a una resolución fundada, de acceso al expediente, en definitiva, del derecho a una defensa eficaz. Sostuvo que, en el caso de autos, no se verifica la existencia del sumario que la AFIP debió sustanciar como lo establece el art. 70, Ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones, en adelante LPF).

Luego de reseñar críticamente los pasos procedimentales seguidos por el fisco durante el proceso de verificación y fiscalización, afirmó que las notificaciones practicadas en el domicilio fiscal de la contribuyente, el **26/08/2018**, de las D.O. practicadas por el juez administrativo fueron inidóneas pues, haberlas fijado en la puerta del establecimiento no acredita -dijo- que el destinatario las haya recibido. Expresó que, en su consecuencia, la omisión de notificar de modo fehaciente ha privado a la contribuyente del derecho de defensa.

En sustento de la alegada inidoneidad de dicha notificación argumentó que, aunque el contribuyente tiene la obligación de mantener actualizado su domicilio fiscal (art. 3, LPF), ello no releva al fisco del deber de verificar si el domicilio denunciado es aquél en el que el contribuyente o responsable tienen su actividad y en que pueden ser útilmente notificados.

Concluyó que, por ello, dada la ausencia de notificación válida e idónea de la D.O. se afectó el debido proceso administrativo, dejando al contribuyente y a los imputados en estado de indefensión, con el perjuicio que les ha acarreado el inicio y trámite de esta causa penal y consiguiente pedido de penas.

Con cita de fallos de la CSJN (“Charles Hnos.”, “Fiorentino”, “Rayford”), solicitó se declare su nulidad y consiguiente exclusión probatoria de esa D.O. que -dijo- fue ingresada irregularmente al proceso y, en su consecuencia, se lo absuelva por el hecho por el que fue acusado en plenario.



#36213326#432784770#20241025152921114

Es dable anotar que ninguna de las defensas de los co-imputados adhirió a este planteo nulificadorio.

Al momento de evacuar la vista corrida respecto de esta nulidad, la **Dra. M** -en representación de la AFIP querellante- peticionó su rechazo por su *“manifiesta improcedencia formal, material y extemporaneidad”*. Centralmente dijo que la D.O. se llevó a cabo de conformidad a lo establecido por la LPF y se hizo respecto al obligado al tributo, que era la Sucesión de A B ; que las notificaciones se practicaron de conformidad al art. 100, incisos “b” y “e” en el domicilio fiscal declarado por la contribuyente.

Y aclaró: *“que el Dr. Chueco o el representante o administrador de la sucesión no hayan sido notificados obedeció a que, en esta D.O., no se hizo una determinación de responsabilidad solidaria”*, es decir, que no se le reclamaba la deuda también al o los responsable/s solid/s como lo establece el art. 5, LPF.

Agregó -controvirtiendo al defensor- que, en la D.O., *“no debe hacer sumario porque así lo establece el art. 20, RPT”* que previene que la autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que se dicte sentencia definitiva en sede penal y que, por ello *“no puede haber sumario”*, porque la sanción se suspende hasta que haya sentencia penal.

Concluyó postulando que ni en sede administrativa, ni en la instrucción, *“menos aún en debate, se ha violentado el derecho de defensa de los imputados”* y que *“la corrección formal de la D.O. la habilita como prueba en el proceso”*.

A su turno, el Sr. Fiscal General -**Dr. Carniel**- controvirtió que se haya vulnerado el derecho de defensa, postulando que *“la legalidad de los actos realizados por la AFIP debe ser avalada, toda vez que -dijo- respaldó con prueba documental el proceso administrativo”* y que, a su criterio, *“era suficiente para sostener la viabilidad de la denuncia penal”*.

Al ejercer su derecho de dúplica, el **Dr. Chueco** sostuvo que la querella no ha conmovido su planteo nulificadorio y que no rebatió la ausencia de notificación fehaciente e idónea de la D.O., practicada en un domicilio donde no había nadie.

Expresó su sorpresa porque la querella admitió que *“efectivamente la AFIP nunca hizo sumario”*, afirmando que tiene la obligación de hacerlo porque así lo establece el art. 70, LPF y que es esa obligación la que *“gatilla el derecho*





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

de defensa". Cuestionó la interpretación hecha por la querellante para *enmascarar* -dijo- ese incumplimiento con lo dispuesto por el art. 20, RPT, pues la formulación de la denuncia penal no suspende ni impide la sustanciación y resolución de los procedimientos tendientes a la determinación tributaria, ni de los recursos que se interpongan contra las resoluciones recAs en ellos, lo que -agregó- "*corporiza la continuidad del procedimiento administrativo que nace, precisamente, con el sumario del art. 70... que es una obligación de la AFIP y no una facultad que dependa de la voluntad del organismo*".

Pues bien: sin perjuicio de algunas *razones*, como también *sinrazones*, expuestas tanto por el nulidicente como por la querella al replicar, planteada así la controversia central sobre el punto, anticipo que la nulidad articulada por el **Dr. Chueco** y consecuente aplicación de la llamada regla de exclusión probatoria (*exclusionary rule*) de la D.O. practicada por la AFIP y que sirvió de base a la denuncia penal formulada el 06/07/2018, cabeza de estas actuaciones, no puede -en derecho- tener favorable acogida, por los fundamentos que seguidamente expondré.

Sabido es que la regla de exclusión probatoria y su doctrina complementaria (del fruto del árbol envenenado), de origen anglosajón, tiene como fin conciliar la búsqueda de la verdad -como valor atinente a la sociedad toda- con el respeto a las garantías constitucionales, en riesgo natural siempre dado el poder persecutorio del Estado. Su fin es disuasorio y profiláctico, pero claro está que el desarrollo de la práctica de sus postulados, no puede derivar en un dogma irracional que la convierta en una idolatría que termine volviéndose contra el justiciable que se busca proteger (DEL MORAL GARCÍA, A, *Reflexiones sobre la prueba ilícita*, en "La prueba en el proceso penal -II, Edit. Rubinzal Culzoni, 2009-2, p. 69); y en esto último -entiendo- deriva el embate nulificadorio formulado por el celoso defensor.

Es que, como lo propone el **Dr. Chueco**, la aplicación de la regla de exclusión probatoria de la D.O. practicada en sede administrativo-tributaria, cuya supuesta irregularidad y/o ilegalidad aduce, traería como ineludible consecuencia la aplicación complementaria de la *doctrina del fruto del árbol envenenado (fruit of de poisonous tree)*, extendiendo así el efecto nulificante a los actos producidos en su consecuencia, que no son otros que el inicio y sustanciación de la



#36213326#432784770#20241025152921114

presente causa penal. De allí que, articulada como fue la nulidad bajo examen, el nulidicente deriva directamente de la declaración nulificatoria que propicia, la petición de su absolución.

Con base en esta línea de análisis, la nulidad articulada luce, a mi criterio, extemporánea, inconsistente e improcedente.

Es extemporánea porque no puede pasarse por alto que, a lo largo de este alongado proceso (2018-2024), y sin perjuicio de las críticas que este defensor -y los demás- hicieron al procedimiento administrativo-tributario y/u otras nulidades planteadas y que fueron rechazadas por resoluciones que adquirieron firmeza, el nulidicente *reservó in extremis* esta articulación nulificatoria -nada menos que de la D.O.- para la etapa crítica (discusión final) del contradictorio oral en sede plenaria (art. 393, CPPN) sin haberla opuesto con anterioridad, ni haberse opuesto siquiera a la elevación a juicio de la causa (cfr. auto de elevación de fecha 14/02/2022). En la etapa preliminar de esta sede plenaria, el **Dr. Chueco** planteó sí excepción de falta de acción y, en subsidio, la nulidad de las requisitorias de elevación a juicio, lo que este Tribunal rechazó en fecha 22/03/2023 y, deducido por el hoy nulidicente recurso de casación, el mismo se declaró inadmisibile en fecha 19/04/2023, lo que fue confirmado -recurso de queja mediante- por la Sala IV de a CFCP el 07/06/2023.

El planteo de nulidad se exhibe a su vez como inconsistente. Por un lado, porque no es cierto -como lo postula erróneamente el **Dr. Chueco**- que, en el procedimiento de D.O. (aunque no huelgue en él el contradictorio y la vista que establece el art. 17, LPF), la AFIP debió haber realizado el sumario administrativo que establece el art. 70, LPF, y no lo hizo. Este sumario se halla reservado para las infracciones -sancionables con multa- previstas por los arts. 38, 39, 45, 46 y 48 (y los arts.s/nº agregados a continuación de los arts. 38, 39 y 46). Mas, en el caso que nos ocupa, ambas D.O. del IVA (2013 a 2015) e IG (2014) en su art. 5º resolvieron *“Diferir la sustanciación del Sumario tendiente a aplicar la multa hasta tanto el Área Penal resuelta respecto a la procedencia de la radicación de la denuncia penal por los hechos puestos de manifiesto -art. 20 LPT N° 24.769”*.

Y, por otro lado, porque, sin perjuicio de relevar los defectos y/o irregularidades habidos en el procedimiento que desembocó en la D.O. de la





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

obligación tributaria -como se hará más abajo- esos defectos resultan inhábiles para invalidar el procedimiento realizado por la AFIP, formalmente arreglado a lo establecido por la LPF, en tanto una cualidad que no podemos desconocer del acto determinativo de oficio es que el mismo goza de estabilidad y de presunción de legitimidad y, es hábil, por tanto -aunque estuviere recurrido- para fundar la denuncia penal de conformidad a lo dispuesto por el art. 18, primer párrafo, RPT.

En esta línea de análisis, se ha dicho que *“las nulidades tienen un ámbito de aplicación restrictivo; y que, en todo caso, su declaración no resulta procedente si carece de utilidad para mejorar la situación de quien la invoca. Es que la nulidad no es un fin en sí misma, requiriendo la producción de un gravamen cierto (...); de adverso, aún a despecho de su irregularidad, el acto no puede ser invalidado en el solo beneficio de la ley”* (CFCP, Sala IV, *in re* “Fiorentino, Serafino s/rec.de casación”, 16/04/2012, el subrayado es propio).

El planteo se presenta, asimismo, como *improcedente*. Entiendo dirimente para rechazar la nulidad bajo tratamiento, que asiste razón a la querrela cuando releva la improcedencia material que porta la nulificación articulada. Es que -de prosperar como lo propugna el nulificante- vedaría a esta jurisdicción y cancelaría su facultad y función de examinar y expedirse sobre el fondo de la cuestión bajo juzgamiento, como de valorar el ingente cuadro probatorio colectado, en salvaguarda -precisamente- de atender y expedirse fundadamente sobre las antitéticas pretensiones de las partes en salvaguarda del debido proceso penal, de la incolumidad del derecho de defensa en juicio de todas ellas y de la garantía a la tutela judicial efectiva que se verían vulnerados si -acaso- los imputados no obtuvieren una decisión fundada en derecho sobre el fondo de sus pretensiones discernidas en esta causa penal (arts. 18 y 75 inc. 22° CN y art. 8, CADH y art. 14, PIDCyP).

En conclusión: a mi entender, como lo sostuvo la querellante **Dra. M**, *“la corrección formal de la D.O. practicada en sede administrativo-tributaria”* -a lo que agrego, su estabilidad y presunción de legitimidad- *“la habilita como prueba en el proceso”* y ella no ha sido introducida irregularmente ni en consecuencia es inválida, sin perjuicio del análisis crítico del procedimiento administrativo-tributario llevado a cabo a que abajo me abocaré.



#36213326#432784770#20241025152921114

Esa D.O., como bien lo dijo también el **Dr. Carniel** resulta “suficiente para sostener la viabilidad del proceso penal” y, en consecuencia, para que luego de celebrado el debate oral y de la copiosa prueba producida en instrucción suplementaria, este Tribunal se expida fundadamente en la presente sentencia sobre el fondo de la cuestión sometida a tratamiento atendiendo a las posturas francamente antitéticas de las partes en salvaguarda del debido proceso y del derecho a la tutela judicial efectiva.

V.c). De la nulidad del alegato acusatorio de la parte querellante

El defensor **Dr. I Z** (por la defensa de **Bustos**) articuló, en subsidio, la nulidad del alegato acusatorio de la querrela, limitándose a aducir normativamente que ella se funda en el art. 167 inc. 2°, CPPN, art. 18, CN y art. 8, CADH. Los **Dres. V y L** (en la asistencia de **Báez**) adhirieron a dicha nulidad *“por falta de fundamentación de la pena”*.

El **Dr. Chueco**, en ejercicio de su autodefensa, adhirió igualmente -en subsidio de su propio embate nulificadorio- a dicho planteo *“por no haber determinado los delitos con fundamento, por faltar el elemento constitutivo de la acusación y por violación al principio de defensa en juicio”*, según expresó.

Y, finalmente, el **Dr. A** (por la defensa de **Mendoza**) también adhirió subsidiariamente al planteo de nulidad del alegato acusatorio de la querrela *“por los fundamentos expuestos por las defensas que le precedieron”*.

Adelanto que no es posible declarar la nulidad del alegato acusatorio de los representantes de la querrela, en la comprensión de que ese acto procesal, a pesar de cierta demacración, cumplió con la finalidad de concretar la pretensión del órgano acusador particular que amerita su tratamiento y decisión sobre el fondo de la pretensión que dedujeron.

Sabido es que el debido proceso se construye esencialmente con base en una imputación clara, para que el justiciable tenga ocasión razonable y efectiva de defenderse, exponer los motivos de su defensa y, en su caso, probarlos o destruir la hipótesis acusatoria.

Si -como dije- la finalidad de la previsión de las nulidades procesales es garantizar el debido proceso y la incolumidad del derecho de defensa, el desarrollo que efectuó el **Dr. I Zaccarías** -al que adhirieron los restantes defensores-, a los fines de fundar su pretensión nulificante, se desmerece tan





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

pronto advertimos que ejerció técnicamente y en forma plena la protección de los intereses de su defendido **Bustos**, en tanto que con suprema claridad valoró -conforme los criterios que expuso- todas las pruebas que lo llevaron a pedir su absolución.

Si bien el mencionado curial señaló que el rol de su defendido en el presunto ilícito que la querella le atribuyó fue realizado sin discriminar o describir certeramente las acciones que se le enrostran para que el delito se consumara, que los representantes de la querella evitaron explicitaciones individualizadas, en tanto la acusación fue dirigida en forma comunitaria a todos los integrantes de la SAB, se advierte que todas las defensas materiales como técnicas tuvieron comprensión acabada de los injustos sometidos a juzgamiento y en trance de reproche.

En otro orden, los nulidicentes no mencionaron cuál fue el menoscabo a sus intereses partivos, en qué estado de indefensión fueron colocados por los representantes de la querella o qué remedio procesal les fue impedido ejercer o les fue menguado.

Ahora bien, todo planteo de nulidad debe ser fundado, por lo cual se debe acreditar un perjuicio concreto producido, el daño ocasionado y esencialmente que la irregularidad denunciada haya colocado a la parte que lo invoca en estado de indefensión, pues la nulidad por la nulidad misma o en el solo beneficio de la ley es mero regodeo intelectual, sin afán de consolidar y construir el debido proceso.

Dos de las integrantes de este Tribunal hemos dicho que *“la nulidad tiene carácter excepcional, pues siempre priman los principios de conservación y trascendencia de los actos procesales. Solo cuando se advierte algún vicio sustancial o la afectación de garantías constitucionales, los casos deben ser atendidos. Es esencial para su procedencia demostrar el perjuicio irreparable provocado por la actividad impugnada, pues solo allí fincaría el interés en el pronunciamiento de invalidez, pues la nulidad por la nulidad misma deviene en puro rigorismo formal”* (TOF Paraná, sent. “Kevin G y otra”).

Se advierte entonces que el alegato acusatorio de la parte querellante no contiene vicio alguno en sus elementos esenciales pues, la largamente explicitada discrepancia de las defensas con el mérito probatorio expuesto por la



#36213326#432784770#20241025152921114

querellante o la disconformidad expresada con su pretensión punitiva, no configuran aspectos que -en derecho- puedan computarse a favor de la invalidez propiciada.

Fácil es advertir que la falta de fundamentación de la pena -expuesta por el **Dr. V** en sustento de su adhesión a la nulidad en trato-, solo persigue exhumar del proceso la cuantificación de las penas (por cierto, altas) seleccionada por la querella, de modo de acotar el margen *punitivo* a disposición de esta magistratura a las solicitudes de penas, de menor cuantía, peticionadas por el MPF (cfme. el estándar sentado por la CSJN a partir de “Tarifeño”).

En un sentido adverso al propuesto por las defensas, entiendo que el alegato de la querella tiene aptitud para cumplir el fin perseguido por la acusación, en tanto describió los hechos atribuidos a los imputados, como así también la calificación legal que consideró aJda a derecho, en forma escueta, pero eficaz y congruente con su pretensión punitiva.

En ese sentido, el Tribunal no ha comprobado anomalía alguna en la acusación particular y/o la ausencia o presencia defectuosa de requisitos que condicionen su existencia regular y su validez, para que pueda en derecho ser suprimida o expulsada del proceso. Viene al caso la siguiente cita: “...*las formas procesales constituyen salvaguardas, pero no se trata de rituales que sean fines en sí mismos, sino que sirven a las garantías contra la arbitrariedad*” (ZAFFARONI, Eugenio Raúl, coord.; *Sistemas Penales y Derechos Humanos en América Latina -Informe Final*, Instituto Interamericano de Derechos Humanos, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1986, pág. 163 y ss).

Igual respuesta corresponde dar a los demás planteos de nulidad que interpusieron, también en subsidio, los defensores técnicos de **Mendoza y Chueco**, mencionados al inicio.

Por los breves fundamentos expuestos, propongo al acuerdo rechazar las nulidades articuladas por las defensas.

Así voto.

A la misma cuestión, las **Dras. L G. Carnero y MAa E. Rojas** dijeron: Que adhieren al voto precedente por ser fiel reflejo de la deliberación que tuvo lugar y por coincidir centralmente con sus fundamentos y la solución propiciada.





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

A LA SEGUNDA CUESTIÓN, LA DRA. NOEMÍ M. BERROS DIJO:

Atento lo resuelto en la primera cuestión y sintetizado como precede el material convictivo glosado, corresponde me aboque al análisis y valoración del *iter* procedimental que cursó en sede administrativa y judicial la presente causa y al frondoso y complejo cuadro probatorio reunido en sede instructorial y, sobre todo, en esta sede plenaria de juicio que, instrucción suplementaria mediante, allegó al proceso copiosa prueba de fuente plural (documental, informativa y periciales), como aquella producida en el curso del fecundo debate celebrado, en el que se recibieron 24 testimonios y prestaron declaración los 4 imputados en ejercicio de su defensa material y de resistencia a la imputación, así como sometiéndose al interrogatorio de las partes y del Tribunal.

El cuadro probatorio colectado arroja un cúmulo de evidencias que permiten a esta jurisdicción escrutar y valorar, con aplicación de la sana crítica racional disciplinada por nuestro ordenamiento procesal, si se hallan (o no) acreditados, con el grado de certeza apodíctica que es menester en este estadio conclusivo del proceso y más allá de toda duda razonable, los extremos objetivos y subjetivos que sostienen la hipótesis acusatoria expuesta en la oportunidad del art. 393, CPPN, por el MPF y la parte querellante AFIP-DGI, en punto tanto a la materialidad ilícita jurídico-penalmente relevante de los hechos, como a la intervención y consecuente participación típica que en los mismos le atribuyen a los encartados, para así dar respuesta a los dos interrogantes que integran la presente cuestión, conforme lo pasaré a valorar más abajo.

De modo preliminar dejo aclarado que abordaré este examen de la cuestión fáctica y jurídica describiendo primero los hechos enrostrados en su facticidad, con soporte en las probanzas que los acreditan, para analizar y contrastar luego el cuadro probatorio reunido bajo el prisma jurídico-penal, auscultándolo desde las posturas antitéticas de las partes, de modo que el contradictorio exceda el ámbito y el espacio del juicio para proyectarse en la sentencia a través del examen del material probatorio, atendiendo a su eficacia y rendimiento convictivos, su aptitud explicativa de los hechos, su coherencia interna y su sustento (o no) en otros elementos.

1). La contribuyente fiscalizada



No ha sido controvertido que, en el caso que nos convoca, la Dirección Regional Resistencia de la AFIP-DGI, mediante la Orden de Intervención (O.I.) N° 1.465.638, a través de la División de Fiscalización Externa N° 1 dio inicio el **8 de abril de 2016** a la fiscalización de la contribuyente **Sucesión de A B** (en adelante, SAB), CUIT N° , con domicilio fiscal en Ruta Nacional N° 16, km. 19,3, del éjido de la ciudad de Resistencia, provincia del Chaco.

Dicha auditoría del organismo recaudador quedó circunscripta a los siguientes impuestos y períodos sometidos a fiscalización: Impuesto al Valor Agregado (IVA) enero de 2013 a diciembre de 2015 e Impuesto a las Ganancias (IG) períodos fiscales 2013 y 2014.

La empresa registraba como actividad principal la ejecución de obras viales y la explotación de canteras en las provincias del Chaco (Las Piedritas) y Misiones (La Estrella).

Se ha probado que el Sr. A B –titular de dicha empresa unipersonal– había fallecido el 30/11/1996. El juicio sucesorio se inició el 05/12/1996 en Expte. N° 18.609/96 caratulado “B, A s/ Juicio Sucesorio ab intestato” que tramitó por ante el Juzgado Civil y Comercial N° 23 de Resistencia, Chaco (cfr. primera cuestión, “**1.b**” Instrucción Suplementaria, pto. “**vi**”, expte.digital Lex 100, incorporado el 03/04/2023).

Conforme la declaratoria de herederos recA en dichas actuaciones, sus legítimos herederos fueron su cónyuge supérstite, A E K y sus tres hijos: S B , Tito Dante B y F D B .

Se ha probado también que, Tito Dante B falleció el 13/06/1998 (cfr.declaración de imputado F D B , videograbación de la audiencia del 08/03/2024), siendo sus herederos su cónyuge supérstite M I Ry sus cuatro hijos: J M B , D L B , M M B y M Antonella B .

Así las cosas, desde la apertura del sucesorio de A B el 05/12/1996, la empresa siguió en funcionamiento y operando por intermedio de la Sucesión de A B , con la CUIT del causante (N° 20-05959481 -9).





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

Se sucedieron distintos administradores judiciales, asumiendo dicha función unos y otros de los herederos. Primeramente, desde el 05/12/1996, lo fueron S y Tito Dante B ; le siguieron S B (hasta el 28/06/2002) y A K; ésta fue co-administradora desde el 02/12/1998 hasta su renuncia el 26/06/2006, compartiendo la administración judicial con F D B desde el 19/07/2002 (que reemplazó a S), quien continuó en el cargo hasta el 28/12/2007, a quien acompañó como coadministrador el Ing. C Joaquín A a partir del 26/06/2006 hasta la renuncia de este último el 18/03/2008.

No ha sido controvertido –y es de público- que en fecha 10/12/2007 F D B asumió como senador nacional en representación de la provincia del Chaco, cuyo mandato concluyó en igual fecha del año 2013.

Es pertinente detenernos y resaltar aquí dos circunstancias fácticas acaecidas entre 2002-2012, esto es, con anterioridad a los hechos objeto de la presente causa (2013-2015) y debidamente comprobadas en autos, que resultan dirimentes como prueba de contexto de modo de no soslayar un análisis conglobado -factual y contextual- de todas las evidencias reunidas y válidamente ingresadas al proceso, las que adquieren singular valía –según veremos- para inteligir adecuadamente el *factum* pesquisado, la trama en que se inscriben los hechos y su desenvolvimiento.

En **primer lugar**, se ha probado la situación falencial que atravesaba la empresa SAB desde el año **2002**, que determinó la apertura de su concurso preventivo.

Así lo acredita el Expte. N° 14.386/02 caratulado “B , A su Patrimonio s/Concurso Preventivo”, que –fuero de atracción mediante- quedó radicado ante el juzgado en que tramitaba el sucesorio. La concursada era entonces representada por su apoderado, el **Dr. Luis E Ferrín**.

Previo homologación judicial del acuerdo al que se había arribado con los acreedores, finalmente, 10 años después de la apertura del concurso, en fecha **13 de diciembre de 2012**, el magistrado interviniente, Dr. Luis Lavenas, resolvió “I). Declarar el cumplimiento del acuerdo homologado en autos de B , A Su Patrimonio, conforme los fundamentos expuestos en los considerandos que anteceden. II). Dar por concluida la labor de la sindicatura



#36213326#432784770#20241025152921114

interviniente (...). III). Disponer el cese de las medidas de apertura concursal (arts. 14, 15, 16 y 21 inc. 4° de la LCQ) (...)” (cfr. primera cuestión, “**I.b**” “Instrucción suplementaria”, punto “**vi**”, expte.digital Lex 100, incorporado el 03/04/2023).

Y, **en segundo lugar**, el probado *desembarco* de A Construcciones S.A. en la empresa constructora chaqueña y consiguiente relación societaria existente, entre A Construcciones S.A. (en adelante, ACSA) y Sucesión de A B (SAB), al menos *formalmente* desde el año **2006** (digo ‘*formalmente*’, porque como se refiere en el Informe final de fiscalización según surge de la documentación secuestrada -y no fue controvertido- el poder de SAB a **Luis E. Ferrín** en el concurso preventivo abierto en el 2002 le fue otorgado por M A. Báez en su carácter de apoderado de ACSA, cfr.fs. 115/116 informe final).

Esa vinculación entre ambas empresas y contribuyentes, la acredita el Convenio de integración de A Construcciones S.A. y Sucesión de A B, suscripto el **27 de mayo de 2006**, por los sucesores legítimos de A B , y **J E Mendoza**, en su carácter de Presidente y en representación de ACSA (cfr.primera cuestión, punto “**I.a**”, “Documental”, incorporado al expte.digital Lex 100 el 27/10/2022; también en físico reservado en Secretaría en una caja, Registro N° 1318).

Dicho convenio instrumenta y materializa el “*proyecto de acuerdo de constitución de sociedad anónima y de estatutos societarios, presentados en los autos caratulados “B , A s/Sucesión Ab Intestato” N° 18.609/96 (...) dejándose constancia que el Sucesorio se encuentra en Concurso Preventivo, por Expte. N° 14.386/02, con Acuerdo Judicial Homologado y en término de cumplimiento (...)*” – cfr. cláusula primera de dicho convenio-.

Como se expresa en la cláusula tercera del convenio de mención, “*en la actualidad (esto es, para mayo de 2006) ya se encuentra operativa la relación societaria entre ACSA y SAB, como también se ha hecho cargo la primera de la administración y dirección de la empresa, designándose como Gerente General al Ing. C Joaquín A y demás personal (...)*” (C Joaquín A, a la sazón, coadministrador judicial de la SAB entre el 22/08/2006 –como vimos *supra*- hasta su renuncia el 18/03/2008).





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

Este extremo lo corrobora también la testigo **Esc. M de las M M** -adscripta entonces a la escribanía de su tía (Esc. Lucía M) y luego titular del registro- quien, al declarar en debate el 22/05/2024, expresó que *“su tía era la escribana de la empresa de don A B y luego de los herederos hasta el año 2006 en que ellos venden la empresa y la escribanía deja de intervenir en la empresa B, continuando como escribana de confianza de algunos de los herederos...”*. Dijo que, como escribana de F B, sabe que éste *“no era administrador de la empresa a partir de esa época”* y que *“A Construcciones tomó la administración y la dirección de la empresa”*.

En igual sentido, el testigo **C A P** (contador, asesor externo de la SAB), preguntado *“si Sucesores de A B fue adquirida en algún momento por alguna otra empresa”*, contestó que *“sí, que en el año 2006 la empresa entró en crisis financiera, fue a convocatoria de acreedores y en mayo aproximadamente del año 2006 desembarcó la empresa **A Construcciones** a hacerse cargo de la empresa y de los acreedores”*, a lo que agregó que *“al desembarcar A, desembarcó con toda su gente, trajo sus técnicos, sus administrativos, sus abogados, sus contadores, se constituyeron en la empresa donde funcionaba, en la ruta 16, a partir de ese momento todos los herederos quedaron desvinculados del giro comercial de la empresa, totalmente desvinculados”* (cfr. videograbación de la audiencia del 22/05/2024).

Prueba de ello, asimismo, lo constituyen los administradores judiciales de la SAB que se sucedieron a partir de esa época (lo que no fue controvertido): H D Gallegos (empleado de Epelco S.A., del grupo A) desde el 19/03/2008; L Donaire, co-administrador judicial (desde el 26/05/2009), yerno de **J E Mendoza** (presidente de ACSA) -cfr. fs. 115/116 informe final-.

Y ya para la época de los hechos que nos ocupan –lo que no se controvertió- los administradores judiciales de SAB fueron los imputados de autos: **J O Chueco**, entre el 10/10/2012 y el 12/07/2013 y **C F Bustos**, desde el 21/08/2013 hasta –al menos- el 21/03/2018 (cfr. también informe del Juzgado Civil y Comercial N° 23 de fs. 138/140).



#36213326#432784770#20241025152921114

No ha sido tampoco materia de controversia –y se halla holgadamente acreditado en autos- que aquel acuerdo del 2006 entre ACSA y SAB para la constitución de una sociedad anónima no llegó a concretarse ni formalizarse para la época de los hechos investigados y que la empresa seguía entonces operando como Sucesión de A B .

Este proceso de negociaciones con ACSA para la conformación de SAB en una S.A. -que finamente se frustró- fue explicitado acabadamente, en su testimonio, por la **Esc. M.** Expresó que *“cuando en el 2006 viene ACSA a comprar, la empresa B estaba transitando un concurso preventivo, por eso Jmente es que se vende”*. Dijo que suponía que el interés por comprarla *“es que la empresa de A B tenía una trayectoria y antigüedad para la adjudicación de obras públicas, es por eso que había interés en la empresa B ”* (...), que *“se habló de hacer una sociedad que tuviera una similar denominación”* y que los nombres que se proponían eran *“B Constructora S.A., Constructora B SA, Bianca SA”*.

ACSA quería comprar la empresa y los herederos querían hacer una sociedad, que fue *“lo que se intentó hacer en principio”* (...), *“cederle la participación a A Construcciones, pero como dos herederos de Tito eran menores de edad -explicó-, la jueza no autorizó por la asunción de deuda y demás, y el criterio jurídico fue la no conformación de la sociedad”* (...), *“como no se logró hacer esa sociedad, después las ventas se instrumentaron mediante cesiones de derechos hereditarios dentro del sucesorio”*, mas no recordó las fechas en que se realizaron las cesiones.

La testigo refirió que *“en mayo de 2006 fue el acuerdo que se presentó en el sucesorio”* (...) y que *“ya en el 2006 la Justicia no le autorizó el reordenamiento societario, porque al fallecer don A quedan sus herederos en la empresa y se conforma -según la doctrina- para asimilación de una figura para su reorganización, a una sociedad de hecho, entonces entraba dentro de la normalización. Al ir cediendo los originarios de la sociedad de hecho, la única manera de organizar la empresa era que continúe don F, que continúe uno de ellos para que en Personas Jurídicas se configure un reordenamiento societario (...), él (F D B) debía mantenerse en esa conformación para que la empresa pueda reordenar y resolver su cuestión con la*





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

AFIP, darle la forma jurídica porque, de lo contrario, era la transferencia del fondo de comercio (lo que) implica, al hacerse la publicación de edictos, que la empresa esté en condiciones de cancelar todas las acreencias (...) y no estaban en esas condiciones". Recordemos que -para entonces- aún se hallaba abierto el concurso preventivo de SAB.

Dijo que, en esa situación, primero cedieron la viuda y S, que en 2013/2014 *"habrán cedido los herederos de Tito"* (...), *"quedó solo F, el único que faltaba ceder"* y que, para el 2013, F comenzó a negociar con ACSA la venta de su porción hereditaria. *"Entonces -añadió- en ese ínterin, cuando él empieza a negociar su venta, la AFIP le intima a la empresa que regularice la situación porque no podía seguir operando con ese CUIT"*.

"Lo que querían hacer -aclaró- era el reordenamiento societario para no hacer una transferencia de fondo de comercio" y ésa es la razón por la que F conserva su porción hereditaria; él *"estaba muy interesado en terminar las negociaciones, vender y salir de la sucesión"* pero las negociaciones se prolongaron.

Explicó que, en esa negociación para el reordenamiento societario -en que la Esc. **M de las M M** intervino a partir del 2013 asistiendo a F B e incluso trató a tales fines con el Dr. **Chueco**, administrador judicial de la SAB- *"él (F) iba a recibir en pago un inmueble de Resistencia y se iba a instrumentar la transferencia de dominio de la particita que él tenía en una cantera..."*, pero la *"operación se frustró porque el inmueble (que iba a recibir en pago por su participación en la SAB) estaba alquilado y el contrato de locación tenía una opción de compra"* y *"más adelante F logra la negociación del terreno de la cantera que se hizo en otra localidad"*.

Pues bien: en esa situación se hallaba la empresa chaqueña en el 2016, conforme se acredita con los actos de disposición obrantes en el juicio sucesorio de A B para la época en que tuvo lugar la fiscalización de la AFIP iniciada mediante O.I. N° 1.465.638.

Con excepción de F D B , los restantes herederos declarados ya habían cedido sus derechos hereditarios a ACSA, lo que tuvo lugar entre los años 2010 y 2014, de acuerdo al siguiente detalle:



#36213326#432784770#20241025152921114

*. A E K cedió a ACSA sus derechos gananciales y hereditarios en fecha **2 de noviembre de 2010** por la suma de \$ 1.210.000,°°;

*. S B cedió a ACSA sus derechos hereditarios el **2 de noviembre de 2010** por la suma de \$ 800.000,°°. Esto es, para esa fecha, ACSA ya era titular de la mayoría de los derechos sucesorios de SAB.

*. Y, finalmente, los derechos hereditarios de Tito Dante B (fallecido el 13/06/1998) fueron cedidos a ACSA por sus herederos (la cónyuge supérstite M I Ry sus hijos J M, D L, M M y M Antonella) en fecha **17 de J de 2014** por la suma de \$ 1.000.000,°°.

De modo que, para la época de la fiscalización llevada a cabo por la AFIP -DGI, **A Construcciones S.A. era titular del 83,33%** de las partes del sucesorio, mientras que **F D B** (el único sucesor que no había cedido sus derechos hereditarios a ACSA) poseía el **16,66/7%** de SAB.

Al no haberse reordenado societariamente la sucesión y permanecer un heredero (F D B) con esa porción minoritaria del haber hereditario, la empresa constructora seguía funcionando y operando como Sucesión de A B , con la misma CUIT del causante y era administrada y dirigida por ACSA, como lo venía siendo desde antes de mayo del 2006.

Por otra parte, se ha probado que **L A Báez** era el accionista mayoritario de **A Construcciones S.A.**, titular del 95% del capital social (475.000 acciones nominativas no endosables) y su hijo **M A Báez**, titular del 5% restante (25.000 acciones). Asimismo, se acreditó que el Presidente del Directorio de ACSA era **J E Mendoza** y M A Báez, el Director suplente (cfr. informe de la Inspección General de Justicia a fs. 57/81).

Se ha probado también que **L A Báez** había sido detenido el **5 de abril de 2016** por orden del Juzgado Nacional en lo Criminal y Correccional Federal N° 7, Secretaría N° 13, en la Causa CFP 3017/2013, caratulada "Báez, L A y otros s/Encubrimiento y asociación ilícita" y el **18 de abril** de ese año, se decretó su procesamiento con prisión preventiva, medida cautelar privativa de la libertad que subsiste hasta el presente (dado que, a la fecha, las





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

condenas que registra no están firmes), conforme se verificó durante el debate (cfr. informe agregado el expte.digital Lex 100 en fecha 10/07/2023, primera cuestión, “**I.b**”, Instrucción suplementaria, punto “**xii.a**”).

2). Las actuaciones administrativas

Conforme ha quedado fijada esta segunda cuestión, a los fines de valorar crítico-racionalmente la materialidad ilícita jurídico-penalmente relevante de los hechos endilgados, se torna inexcusable tanto la referencia y examen dogmático penal relativo a la configuración típica del delito de evasión (tipo base o evasión simple, art. 1°, LPT, y tipo agravado, art. 2°, LPT), como el análisis de la norma legal procedimental en materia tributaria -LPF-, la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones), según veremos más abajo en lo pertinente.

Esto es, como lo anticipé, la *quaestio facti* necesariamente ha de ser evaluada teniendo en cuenta su inextricable vinculación con la *quaestio juris*, dada la configuración típica del injusto enrostrado.

Pero, además, sin perjuicio de lo resuelto en la primera cuestión por los fundamentos *supra* expuestos, dicho examen probatorio necesariamente ha de quedar enlazado con el escrutinio del proceso administrativo que desembocó en la determinación de oficio y luego en la denuncia penal cabeza de estas actuaciones, de modo de verificar si la contribuyente ha tenido efectivamente (o no) la oportunidad de defenderse durante su trámite (cfme. art. 8.1, CADH y art. 75 inc. 22°, CN).

2.1). El proceso de fiscalización

No ha sido objeto de controversia y ha quedado acreditado con prueba de fuente documental, informativa y testimonial que, en ejercicio de las facultades de fiscalización y verificación previstas en los arts. 33 y ss. de la ley 11.683 (t.o. 1998 sus modificaciones, en adelante LPF), en abril de 2016, al Jefe de la División de Fiscalización Externa N° 1 de la Dirección Regional Resistencia de la AFIP-DGI, Cdor. **H D P**, le fue asignado por la División Investigaciones -mediante Form.1167 (formulario de inicio de cargo)- la orden de intervención para dar inicio a la inspección de la contribuyente SAB (O.I. N° 1.465.638).

En su testimonio (cfr. del 30/04/2024), **P** declaró que “ese formulario viene con el número de O.I., la fecha, el período bajo fiscalización que tiene que



#36213326#432784770#20241025152921114

hacer, es el que delimita su campo de intervención” y que él -como Jefe de la División- designa al inspector y al supervisor de esa fiscalización. En el caso, fue designada inspectora a cargo de la O.I. N° 1.465.638 para la fiscalización de la SAB la Cdora. **R J Cardozo** (cfr. audiencia del 10/04/2024) y como supervisora la Cdora. **M R Q** (cfr. audiencia del 21/03/2024).

Ello así, asignada que fue dicha fiscalización a la inspectora **Cardozo**, en fecha **8 de abril de 2016**, ésta suscribió el Requerimiento-Form.8600/I dirigido a SAB en el que, bajo los apercibimientos de lo dispuesto en los arts. 39 y 70, LPF, *“para verificar el cumplimiento dado a las leyes de impuestos cuya recaudación está a cargo de esta Administración Federal, se requiere...”*, consignándose -en 8 apartados- los libros y documentación requerida a la contribuyente, a ser presentados a los funcionarios actuantes el día **22 de abril de 2016** (ver **Figura 1**) -cfr. Actuaciones administrativas de fiscalización, en físico en una caja reservada en Secretaría (Registro N° 1318) e incorporadas al sistema Lex 100 el 02/03/2021 y 20/08/2021, primera cuestión, **“I.a” –“Documental”**-.

-Figura 1-





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

AFIP
F. 8600/1
N° 0230002016019441904
ORIGINAL para la Administración Federal
DUPLICADO para el Contribuyente

REQUERIMIENTO

Apellido y Nombre o Firma o Razón Social: SUCESION DE BANGALAN ADELMO
Domicilio: RUTA 16 KM 19,3 Pto. Dpto. CP. 2600 Loc. RESISTENCIA
C.U.I.T. N°: 2098854819 Ref.: 05-148928

Para verificar el cumplimiento dado a las leyes de impuestos cuya resolución está a cargo de esta Administración Federal, se requiere:

EL LIBRO DE IVA COMPRAS Y DE IVA VENTAS, DESDE ENERO 2013 A DICIEMBRE DE 2015 (IMPRESOS EN PAPEL Y EN SOPORTE MAGNÉTICO BAJO FORMATO EXCEL); LOS COMPROBANTES DE VENTAS, COMPRAS Y CHEQUES DE LOS PERIODOS FISCALES 2013, 2014 Y 2015; SI ENTREN POR MENCIÓN DE LOS COMPROBANTES ACTIVOS Y PASIVOS AL INICIO Y CIERRE DE LOS EJERCICIOS 2013 Y 2014, CON SUS RESPECTIVOS COMPROBANTES (DEBERA INDICAR LOS CHEQUES COMO CHEQUES) EN EL PUNTO CREDITOS, BIENES 2014, CON SUS RESPECTIVOS COMPROBANTES (DEBERA INDICAR LOS CHEQUES COMO CHEQUES BANCO EMISOR, NUMERO DEL CHEQUE, MONTO, RECIBIEN DEL BANCO, DIRECCION DEL PAIS, NUMERO DE FACTURA, CONTRATO DE PRESTAMO Y EVOLUCION DE LA DEUDA, ETC) Y RECIBOS DE PAGO RESPECTIVOS, SI EN RELACION A LO EXPOSTO COMO OTROS RESULTADOS, DE SU ACTIVIDAD PROPIA, CALCULO Y COMPROBANTES DE LOS BIENES 2013 Y 2014, Y 2015; 7.788.772-5; DETALLE DE BIENES DE USO Y CALCULO DE AMORTIZACIONES, APORTANDO LOS COMPROBANTES; 7. POR EJERCITO DETERMINE EL RESULTADO DE TERCERA CATEGORIA DE LOS EJERCICIOS 2013 Y 2014, ENUMERANDO EN FORMA CLARA LOS GASTOS QUE NO ESTEN REGISTRADOS EN LIBROS DE IVA, EN PARTICIPACIONES AFORISTADAS, LOS BALANES RESPECTIVOS Y LA DOCUMENTACION QUE AVALE LOS VINCULOS ASÍ COMO SUS RESULTADOS, EN PARTICULAR EL CALCULO Y LOS COMPROBANTES QUE AVALE LA DETERMINACION DEL RESULTADO DE \$ 11.087.919,96 DUT 33-1071798-9 DEL EJERCICIO 2015; SI HUBO DE CALCULO DE LA UTILIZACION DE CREDITO FISCAL DICHA DETERMINACION.

Los detalles e informaciones de los datos están firmados por el contribuyente y la documentación diligenciada en función de los requisitos.

El presente requerimiento se formula en uso de las facultades conferidas a esta Administración Federal de Ingresos Públicos por las arts. 13 y 19 de la Ley N° 11.283 (c. en 1994 y sus modificaciones) y art. 1° del Decreto N° 618/97 y bajo apremios de lo dispuesto en los arts. 33 y 72 de la Ley 1994 Ley.

Todo lo requerido deberá ser presentado si o a las 10:00 hs. de la tarde del día 22 de abril de 2016 a las 10:00 hs. en el domicilio de Ruta 16 Km 19,3 Resistencia - Chaco

Resistencia 8/04/2016
C.P. Sebastián N. Casanello
Jefe y Jefe de Funcionarios

Mas, hete aquí que -como se halla holgadamente probado-, al día siguiente, esto es, el **sábado 9 de abril de 2016**, a partir de las 22:30 hs., dio inicio el **allanamiento** de la firma Sucesión de A B , en el predio -obrador de la empresa sito en RN N° 16, km. 19,3 de Resistencia, que tuvo a su cargo Gendarmería Nacional Argentina (Agrupación XVIII-Chaco y Escuadrón 51 -Resistencia), el que contó con la asistencia como auxiliares del personal de la AFIP-DGI de la Dirección Regional Resistencia, en un total de 23 funcionarios, entre los que se encontraban **A F. A, H D. P, M Q y R Cardozo** (cfr. primera cuestión, "I.b", Instrucción suplementaria, punto "v", incorporado al expte.digital Lex 100 el 28/03/2023).

El allanamiento de mención había sido dispuesto el 08/04/2016 por el Juez Federal, Dr. Sebastián N. Casanello, titular del Juzgado Nacional en lo Criminal y Correccional Federal N° 7 de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Secretaría N° 13 a cargo del Dr. A Saban, en la causa N° 3017/13 caratulada "BÁEZ, L A y otros s/Encubrimiento y asociación ilícita" por exhorto al

Juzgado Federal de 1era. Instancia de Resistencia que por turno corresponda. Esto es, en la misma causa penal en la que tres (3) días antes (el **05/04/2016**) se había ordenado y practicado la detención de **L A Báez**.

Una atenta lectura del acta de allanamiento, como del informe remitido el 12/04/2016 por el Cmte.GNA Cepeda a la Sra. Jueza Federal N° 2 de Resistencia, Dra. Niremperger (en Expte. N° 39/2016 caratulado “*Juez Federal Sebastián Casanello s/Solicita medida en causa Báez, L y otros s/Encubrimiento y otros - Expte.3017/13*”), acredita que, de resultas de dicha medida de injerencia, que contó con la presencia de dos testigos civiles de actuación (Alejandra Ra G y M Rita G), se secuestró toda la documentación y elementos de informática de la SAB, que fueron resguardados en 138 cajas de cartón y la suma de \$ 9.117,°°.

Dicha documentación fue llevada al asiento del Escuadrón 51-Resistencia de GNA para su resguardo y luego trasladada, con cadena de custodia asignada a dicha fuerza de seguridad, a la ciudad de Buenos Aires, quedando depositados y bajo custodia de la Unidad Especial de Procedimientos Judiciales “Buenos Aires” de GNA, en el edificio “Centinela” de la CABA, a disposición del magistrado actuante.

Este extremo fáctico -vinculado al allanamiento y secuestro de la documentación de la SAB- fue corroborado por los funcionarios de AFIP-DGI que declararon en debate y que suscribieron el acta de allanamiento: la inspectora **Cardozo**, la supervisora **Q**, el Jefe de la Div.Fiscalización Externa N° 1 **P** y el Jefe de la División Revisión y Recursos **A**.

Sobre el punto **Q** expresó que, “*en el allanamiento (...) estuvo gente de fiscalización y no sabe si había gente que pertenecía a otra división, no lo recuerda, eran muchos, fue convocada la gente de fiscalización*”, agregando que también había gente de jurídica y cree que también de investigaciones (cfr .testimonio en audiencia del 21/03/2024).

El Cdor. **A** (cfr.audiencia del 23/04/2024) declaró que “*el pedido había venido por un exhorto de un Juzgado de Buenos Aires, que eso le comunicaron, no fue un pedido de la AFIP de Resistencia lo que motivó el allanamiento (...) que cree que era el Juzgado Nacional en lo Criminal Federal N° 7 donde después tramitaron los pedidos de autorización para acceder a la*





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

documentación”. Dijo que, “de la Dirección Regional de Resistencia (...) había bastante gente, que no puede precisar si eran 20, 25 personas...”.

Por su parte, **P** (cfr. audiencia del 30/04/2024) expresó que fueron al allanamiento *“como apoyo a la tarea de Gendarmería que llevó adelante el procedimiento, que tiene entendido que fue por un exhorto de un Juez Federal de la provincia de Buenos Aires, Juzgado N° 7 (...), (que) había una persona en el domicilio fiscal de la firma B, cree que el señor era un custodio, un guardián de seguridad (...), (que) repartió la gente que había llevado, colaboradores que en su mayoría eran supervisores e inspectores”.* Dijo que *“eran una docena y cree que después pidieron que se agreguen al acto más participantes porque había mucha documentación”* y que él tuvo a su cargo ordenar *“la incautación de esa documentación”* que se guardó en cajas. Dijo que *“fue un allanamiento largo (...) éste fue un poco más largo que otros porque había mucha documentación”.*

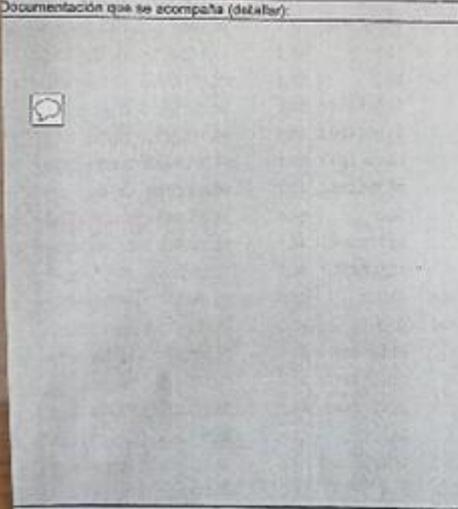
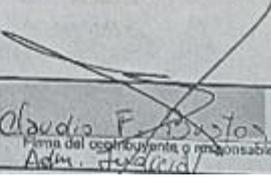
Pues bien: practicado el allanamiento y secuestrada toda la documentación de SAB, aquel requerimiento formulado a la empresa por la inspectora **Cardozo** el 08/04/2016 no pudo ser cumplido por la contribuyente inspeccionada.

En efecto: a su vencimiento, el **22/04/2016**, el administrador judicial de SAB, **C F Bustos**, mediante Multinota F.206/I, manifestó a la inspectora **Cardozo** la imposibilidad de dar cumplimiento al requerimiento formulado en relación a la fiscalización que se le sigue a la SAB en virtud del allanamiento y secuestro de toda la documentación, solicitándole *“un mayor plazo para el cumplimiento del requerimiento de por los menos 20 días más a partir del vencimiento original”* (ver **figura 2**).

-Figura 2-



#36213326#432784770#20241025152921114

		RECIBIDO Nº5 22 ABR 2016 SELLO FECHADOR MULTINOTA DE RECEPCION		Hoja 1 de 1 	
F. 206/I MULTINOTA IMPOSITIVO		C.U.I.T./C.U.I.L.L./C.D.I.: 20-06959461-9		Apellido y nombre o denominación: SUCESION DE ADELMO. BIANCALANI	
		Dependencia: 402		USO DGI	
Domicilio: Calle: RUTA 10 KM 19, Nro: 3 Torre: Piso: Día/oficio: Manzana: Localidad: RESISTENCIA Provincia: Chaco C.postal: 3500					
Código del trámite solicitado (ver detalle al pie): 1.9.11		Tel./Fax/E-mail: 3624-569862		USO DGI Nº Sist. Control de Trámites/Destino:	
Trámite no clasificado: Solicita prórroga y/o ampliación de plazo					
Señor jefe de Agencia Sr. Dra. Rosalia CARDOZO FISCALIZACION EXTERNA Nº 1 Piso 4to. French 532 Rolia Chaco					
Nos dirigimos a Ud. en relación a la fiscalización que se le sigue la Suc. de Adolfo Biancalani a efectos de informarle que, como es de público conocimiento, la empresa fue allanada por orden del juzgado federal y gendarmería nacional el día 09/04/2016 que duró 24 horas; en efecto, en el procedimiento se incautó y sequestó toda la documentación, libros de IVA compras y ventas, certificados de obra, actas, bitácoras con documentación, contratos de obra, todos los equipos informáticos, el servidor de red, etc. cuya detallada obra en el acta de allanamiento. En consecuencia, se hace necesario un mayor plazo para el cumplimiento del requerimiento de por lo menos 20 días más a partir del vencimiento original. Sin otro particular la saludamos con atenta consideración.					
Documentación que se acompaña (detallar):					
					
Fecha: 22/04/2016		 Firma del contribuyente o responsable Adm. ...			

Este extremo fue corroborado por la testigo Q quien, al declarar en debate, dijo que “en la fiscalización B no tuvieron respuesta al requerimiento, no recuerda si no tuvieron contestación o les contestaron que la documentación había sido allanada y que no pudieron cumplir, porque así fue en realidad, se inició la verificación, no había vencido el requerimiento cuando se





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

produjo el allanamiento y la documentación se secuestró” (cfr. audiencia del 21/03/2024).

Ello determinó que la fiscalización iniciada el **08/04/2016** con el requerimiento de documentación a la SAB formulado por la inspectora **Cardozo** -que la contribuyente no pudo cumplir porque la documentación había sido secuestrada- comenzara a trabajarse solamente con los datos de la base de AFIP y recabando datos de terceros mediante circularizaciones, pues -conforme se ha acreditado y no se controvertió- recién tuvieron acceso a la documentación incautada un año después, el **24 de abril de 2017**.

Lo corroboró la inspectora **Cardozo** (cfr. audiencia del 10/04/2024) al expresar que *“en abril de 2016 se inició una fiscalización (a la SAB), al día siguiente, el 9 de abril de 2016 hubo un allanamiento donde se retiró del lugar toda la documentación, por lo tanto no tuvo acceso a la documentación hasta que los habilitaron y eso fue en el año siguiente, abril de 2017”*.

En igual sentido se expidió el testigo **P** al expresar que *“posteriormente también participó de la desintervención de la documentación que se depositó en el edificio Centinela de GNA, que en el año 2017, al año, recibieron la orden de concurrir al lugar a proceder a desintervenir la información (...), que se viajó en el año 2017 durante varias semanas a analizar toda esa información”,* aunque aclaró que él *“no participó en el análisis”* sino *“que acompañó por ser el jefe de división...”*.

Ello así, durante la etapa de fiscalización de SAB -que insumió dos años- la inspectora **Cardozo** y la supervisora **Q** practicaron la auditoría trabajando durante 2016 -como dije- con la base de datos del organismo recaudador y con datos recabados a terceros y, a partir de abril del 2017, con las 138 cajas de documentación incautadas durante el allanamiento del 09 -10/04/2016, en tanto que los equipos electrónicos secuestrados no fueron peritados y, por tanto, la AFIP no accedió a la información que contenían.

2.2). Las impugnaciones y los ajustes

Así, conforme se desprende del Informe final de fiscalización, suscripto por la inspectora **Cardozo** y la supervisora **Q**, fechado en marzo de 2018, y lo declarado por ambas en el debate, de acuerdo al campo de intervención fijado como objeto de la fiscalización por la O.I. N° 1.465.638 y con base en las DD.JJ.



#36213326#432784770#20241025152921114

del IVA presentadas por la SAB, practicaron las impugnaciones y determinaron los ajustes que a renglón se refieren.

2.2.1). Del crédito fiscal IVA, períodos 2013 a 2015

Por un lado, respecto del **IVA (enero de 2013 a diciembre de 2015)**, *“las operaciones cuestionadas por el ente recaudador y generadoras del **crédito fiscal** que reclama, se fundamentan en dos conceptos que generan menores créditos fiscales y disminuyen los saldos a favor”* (cfr. p. 8 pericia contable, el subrayado no es del original, cfr. primera cuestión, “II” Periciales).

“El primero de los conceptos observados -expresan los expertos- consiste en la impugnación de créditos fiscales por compras a proveedores a los que la AFIP atribuye la calidad de presuntamente apócrifos o no computables. La segunda cuestión aJda es la improcedencia del cómputo de los créditos fiscales derivados del Decreto 814” (cfr. en primera cuestión, “II”, Periciales, incorporado al expte.digital Lex 100 el 16/02/2024).

En efecto:

a). De la utilización del beneficio del Decreto N° 814/2001

La utilización del beneficio instituido por el **Decreto N° 814/01** habilitaba a los contribuyentes y responsables a computar, como crédito fiscal del IVA, el monto que resultara de aplicar a las contribuciones patronales pagadas la alícuota pertinente (cfme. los puntos porcentuales diferenciales según las distintas áreas y regiones del país establecidos en el Anexo I).

A este respecto, el organismo recaudador (cfr. Informe final de fiscalización, fs. 116/117) estimó que *“teniendo en cuenta que la condición necesaria para gozar de este beneficio es el pago de las contribuciones, se verifica que no cumplen con este requisito (aquellas) contribuciones incluidas en planes de pago que al vencimiento de las cuotas no pagaba”*, impugnando -en consecuencia- ese crédito fiscal computado y no impugnando aquellas *“ contribuciones patronales compensadas (pagadas) con las retenciones sufridas de Seguridad Social”* correspondientes a enero/2013 y a febrero, abril y octubre/2015.

De resultas de ello, la fiscalización impugnó como crédito fiscal computado en las DD.JJ. de IVA de la SAB, por el **Decreto 814/01**, los siguientes montos:





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

*. 2013	\$ 2.226.822,°°
*. 2014	\$ 2.416.710,°°
*. 2015	\$ 2.826.385,°°

Q declaró (cfr. audiencia del 21/03/2024) que *“respecto del crédito fiscal tuvieron dos observaciones: una observación era la utilización indebida del beneficio del Decreto 814, que (...) consistía en que, si el contribuyente pagaba las contribuciones patronales se podía tomar un porcentaje de eso como crédito fiscal (del IVA)”. Y que “constataron que los pagos de (...) las contribuciones patronales no fueron pagados todos los meses, de manera que, por los meses que no fueron pagados, impugnaron el crédito fiscal”*. En igual sentido lo expuso la inspectora **Cardozo** (cfr. audiencia del 10/04/2024).

A (cfr. declaración en audiencia del 23/04/2024), preguntado sobre cuándo se impugna el Decreto 814 contestó que *“este decreto autorizaba a los contribuyentes a tomarse como pago a cuenta del IVA un porcentaje de las contribuciones patronales abonadas por el contribuyente (...) pero la condición para ese cómputo como pago a cuenta era que esas contribuciones se encuentren abonadas y, en este caso, la inspección verificó que no estaban abonadas, por eso se impugnó”*.

Mas, en otro tramo de su testimonio, preguntado sobre *“cómo funciona el mecanismo del Dec. 814 y sus beneficios cuando se regulariza la deuda a través de un plan de facilidades de pago”*, contestó que *“era una cuestión controvertida”* y aclaró: *“la posición de la AFIP hasta donde conoce es que el plan de pagos no convalida el cómputo del Dec. 814, sino que tienen que estar cancelados los montos de las contribuciones”*. Preguntado si se trata de una cuestión controvertida dentro de la AFIP, contestó que *“no, que se refiere a controvertida jurisprudencialmente”*.

Sobre la mecánica de funcionamiento del Dec. 814/01, la inspectora **Cardozo** (cfr. audiencia del 10/04/2024) declaró que *“que ellos verifican que la condición -que es el pago de las contribuciones- en algunos períodos no se daba, porque no se habían pagado, se presentaban en un plan de pagos y después no se pagaba el plan (...), por lo cual ese beneficio lo pierde el*



#36213326#432784770#20241025152921114

contribuyente". Preguntada "si cuando detecta que se presenta una DDJJ de IVA pero en paralelo hay un plan de pagos respecto de las contribuciones patronales que no se cumplen (...), cuál es el procedimiento administrativo interno, qué hace la AFIP", contestó: "que cuando un contribuyente bajo su fiscalización utilizaba el decreto 814 se analizaba si estaban pagadas o no las contribuciones (...), si había un plan de pagos vigente se tomaba, en este caso -aclaró evidentemente no había un plan de pagos vigente, no se habían pagado las contribuciones, por lo tanto se impugna ese crédito fiscal" (el subrayado es propio).

b). De la facturación calificada como apócrifa

En cuanto al otro concepto observado, en el análisis de **compras y gastos**, la auditoría observó e impugnó el **crédito fiscal** declarado por SAB por operaciones, cuestionadas en su veracidad o autenticidad, con cinco (5) proveedores: **S, R A; De, R I; Logística M.V. S.A.; M S.A. y A Construcciones S.A.**

En relación a estos casos, **A** (juez administrativo que suscribió la determinación de oficio, cfr. audiencia del 23/04/2024) declaró que "la impugnación de IVA venía de la mano de facturación considerada apócrifa, que no reflejaba hechos reales imponibles" (el subrayado es propio).

De acuerdo al Informe final de fiscalización, este examen fue realizado a partir de la información suministrada por SAB "como informante de CITI Compras -años 2013-2014 y por el Régimen Informativo de Compras y Ventas año 2015" (cfr.fs. 117 informe) y, en algunos casos -según veremos- recabando datos mediante circularizaciones.

b.i). S, R A

Este proveedor de SAB, con domicilio en CABA, registraba como actividad declarada "Servicios personales n.c.p.; Servicios de productores y asesores de seguros".

Entre el 27/09/2016 y el 02/12/2016, la auditoría circularizó en tres oportunidades a este proveedor -tanto al domicilio fiscal como a uno alternativo- sin obtener respuesta.

En sustento de la atribuida falsedad ideológica de las facturas, la inspección señaló como inconsistencias: que los montos de IVA informados por





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

SAB son mayores al débito fiscal declarado por S y que “*otros contribuyentes declaran operaciones con el Sr. S, que éste a su vez no declara*” (cfr. fs. 117 informe); que en las DDJJ de Ganancias-2013 presentadas por S, solo declara ingresos de la 4ta.categoría y que, en el período 2013, SAB no le realizó retención alguna.

Ello así, expresaron que, al carecer de respaldo documental en aval de la veracidad de las operaciones facturadas, se procedió a impugnar el crédito fiscal en las DDJJ de IVA 2013 correspondientes a las 6 operaciones con S y el monto neto como gastos en la DDJJ de I.G. año 2013, conforme el siguiente detalle (ver **figura 3**, del informe final de fiscalización, fs. 117):

-Figura 3-

Analisis de compras v gastos:

Para realizar este análisis se parte de la información suministrada por la Sucesión de Biancalani Adelmo a esta Administración de Ingresos Públicos (como informante de CITI Compras - años 2013 y 2014 y por el Regimen Informativo de Compras y ventas - año 2015) y surge como resultado la impugnación de los siguientes proveedores:

1) Stigliano Roberto Alejandro CUIT 20077234874

Tipo Cppte.	Cppte I	Fecha Cppte	IVA Liquidado	Importe Neto
FACTURA "A"	1000000687	14/10/13	61.368	292.229
FACTURA "A"	1000000688	14/10/13	75.501	364.290
FACTURA "A"	1000000689	14/10/13	2.106	10.029
FACTURA "A"	1000000690	14/10/13	7.401	35.243
FACTURA "A"	1000000691	14/10/13	35.269	167.948
		TOTAL	182.645	
FACTURA "A"	1000000698	02/12/13	38.754	184.543
		TOTAL	38.754	1.054.281

Fuente: Datos Citi Compras Base Afip (Informado porSuc. De Biancalani)

Domicilio Fiscal: Lavalle 3340 Piso 25 Dpto. 3 Capital Federal
Actividad: Servicios personales n.c.p.; Servicios de productores y asesores de seguros.
Situación Fiscal: Inscripto en: Impuesto a las Ganancias (alta en 09/1992); Impuesto al Valor Agregado (alta en 09/1994); Categoría Siper E: Alto riesgo
Con fecha 27/09/2016 se envió Circularización 826/2016 al domicilio fiscal, la que fue recibida el 30

Así: se impugnó el gasto en el I.G.2013 (monto neto de la facturación) por la suma de \$ 1.054.281,°° y el crédito fiscal computado en IVA 2013 por la suma de \$ 221.399,22 (en el cuadro **-Figura 3-** realizado por la inspección, nótese el error material en la sumatoria del crédito fiscal IVA 2013).



Cardozo -en fundamento de la impugnación de este crédito fiscal de SAB -expresó que S, de Capital Federal *“estaba inscripto como servicios de seguro, se circularizó y no respondió (...), se verificó que las facturas de la SAB eran superiores al débito fiscal declarado por éste, tampoco la actividad correspondía con la actividad propia de la firma (...), no se hicieron retenciones...”*.

Destaco que este proveedor **S** (cfr. más abajo **Figura 8**) resultó generador de crédito fiscal en un porcentaje del **2,09%** sobre el total del crédito fiscal computado por SAB en 2013.

b.ii). De, R I

Este proveedor registra 3 operaciones con SAB en el año 2013. Tiene domicilio fiscal en M, provincia de Corrientes y como actividad declarada *“Cría de ganado bovino, excepto la realizada en cabañas y para la producción de leche, venta al por menor de muebles para el hogar”*.

Como inconsistencias (cfr. fs. 118, informe final), la fiscalización apuntó: que los montos de IVA de las facturas informadas por SAB son mayores que el débito fiscal declarado por De; que el concepto facturado era de *“movimiento de suelos y alquiler de equipos y no hay órdenes de compra ni datos de tipo de maquinaria”*; que, según la base AFIP, **De** no posee maquinarias ni rodados para prestar esos servicios; que este proveedor *“no declara la actividad que se detalla en las facturas”*; y que se circularizó al BNA -lo que se hizo en febrero de 2018- solicitando los cheques por pagos a De, pero que la entidad bancaria pidió una prórroga para contestar *“no recibándose a la fecha respuesta”*, esto es, sin haber obtenido respuesta del BNA para marzo/2018, se cerró la fiscalización y se practicó el informe final.

Ello así, la fiscalización dijo que, al no poder *“probar por otros medios la existencia de las operaciones”*, impugnaron el crédito fiscal en las DDJJ IVA 2013 correspondientes a las 3 operaciones con **De** y el monto neto de la facturación como gastos en la DDJJ de IG del año 2013 (ver **figura 4**).

-Figura 4-





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

Contribuyente: SUCESION DE BIANCALANI ADELMO
CUIT N° 2005959481-9 O.L. N° 1465638

De la Base Fisco respecto a retenciones efectuadas, la firma Sucesión de Adelmo Biá no le realizo retención alguna en el periodo 2013.

Al carecer de respaldo documental (según artículo 12 de la Ley de impuesto al Valor Agregado) además de las inconsistencias antes detalladas, se procede a impugnar el crédito fiscal atribuido a operaciones con el Sr Sligliano y el monto neto como gastos en la DDJJ Ganancias del año 2013.

2) De Marco Ramón Ignacio CUIT 20-14693844-3

Tipo Cppte.	Cppte Hasta	Fecha Cppte	: (VA Liquidado	Importe Neto
FACTURA "A"	1000000530	08/02/13	26.033	123.967
FACTURA "A"	1000000533	08/02/13	36.377	173.224
FACTURA "A"	1000000540	20/05/13	30.268	144.133
		TOTAL	92.678	441.324

Fuente: Datos Citi Compras Base Afip (Informado porSuc. De Biancalani)

Domicilio Fiscal: Sarmiento 435 - Mercedes - Corrientes
Actividad: Cria de ganado bovino, excepto la realizada en cabañas y para la producción de leche; venta al por menor de muebles para el hogar
Situación Fiscal: Inscripto en: Impuesto a las Ganancias (alta en 2003); Impuesto al Valor Agregado (alta en 2001); Categoría Siper E: Alto riesgo
De la comparación del debito fiscal declarado por el Señor De Marco Ramón Ignacio con los montos de IVA de las facturas informados por Sucesión de Biancalani, estas ultimas son mayores.

En definitiva, en relación al proveedor **De**, se impugnó el gasto en el I.G.2013 (monto neto de la facturación) por la suma de **\$ 441.324,°°** y el crédito fiscal computado en IVA 2013 por la suma de **\$ 92.678,°°**.

Es pertinente destacar que la perito oficial **Dra. F M** -que dirigió la labor del colegio pericial que, en instrucción suplementaria, practicó la pericia contable (incorporada al expte.digital Lex 100 el 16/02/2024, cfr. primera cuestión, "II" - Periciales)- en relación a estos dos proveedores (**S y De**), al ser preguntada "*qué verificación pericial concreta se realizó respecto a las operaciones de estos proveedores*", contestó que "*tomaron cuáles eran las imputaciones que hacía el fisco en su informe final de inspección y los volcados luego en la determinación de oficio porque eran los elementos con que contaban, o sea que no hay una valoración específica sobre estos dos proveedores, (...) no es una conclusión propia (...) es básicamente lo que surge del informe, de los informes de la AFIP...*" (cfr. testimonio en audiencia del 16/05/2024).



#36213326#432784770#20241025152921114

Destaco que este proveedor **De** (cfr. más abajo **Figura 8**) resultó generador de crédito fiscal en un porcentaje del **0,87%** sobre el total del crédito fiscal computado por SAB en 2013.

b.iii). Logística MV S.A.

Este proveedor tiene domicilio fiscal en la ciudad de Corrientes, provincia homónima y, como actividad declarada “*servicio de transporte automotor urbano de carga; venta al por mayor en comisión o consignación de madera y materiales para la construcción*”. Son dos las operaciones con la SAB cuestionadas, de J de 2015.

La inspección señaló que dicha empresa, durante el año 2015, de acuerdo a sus DDJJ de IVA, facturó \$ 32.873.400,°°; que la firma se inscribió en 2014, presentó DD.JJ. hasta agosto/2015 abonando solo enero/2015; que no declara empleados; que las retenciones efectuadas por proveedores son insignificantes; que no se registran retenciones de ganancias realizadas por compras; que no posee bienes; y que -cfme. fiscalización desplegada por O.I. 1 .485.363, la firma no fue ubicada en el domicilio fiscal; que se notificó requerimiento a uno de los socios quien -por acta- indicó que eran dos contadores quienes la manejaban y que el requerimiento no fue cumplido.

De resultados de estos indicios, provenientes centralmente de la fiscalización a la que Logística MV S.A. había sido sometida, la auditoría “*concluye que Logística MV S.A. no posee capacidad económica (...) y que no cumplió los requerimientos realizados a efectos de acreditar la veracidad de las operaciones*” (cfr. fs. 119 informe final, el subrayado es propio).

Ello así, se impugnaron las 2 operaciones realizadas con SAB en J de 2015: el gasto en el I.G.2015 (monto neto de la facturación) por la suma de **\$ 198 .900,°°** y el crédito fiscal computado en IVA 2015 por la suma de **\$ 41.769,°°** (ver **figura 5**).

-Figura 5-





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

operaciones se procede a impugnar el credito fiscal atribuido a operaciones con el Sr De Marco Ramon Ignacio y el monto neto con los gastos en la DDJJ Ganancias del año 2013.

3) Logistica MV Sociedad Anonima CUIT 30714332070

Contribuyente: SUCESION DE BIANCALANI ADELMO O.I. N° 1465638
CUIT N° 20-05959481-9

Tipo Cpbte.	Cpbte Hasta	Fecha Cpbte	IVA Liquidado	Importe Neto	Total Operación	Periodo Informado
FACTURA "A"	1000000444	20/07/15	36099	171.900	207999	09/15
FACTURA "A"	1000000448	31/07/15	5670	27.000	32670	09/15

Fuente: Datos Regimen Informativo de Compras Base Afip (Informado por Suc. De Biancalani)

Domicilio Fiscal: Av Centenario 5248 – Corrientes (capital)
Actividad: servicio de transporte automotor urbano de carga ; venta al por mayor en comision o consignacion de madera y materiales para la construccion;
Situacion Fiscal: se inscribio en abril de 2014 en los impuestos a las Ganancias y al Valor Agregado. Presento declaraciones juradas de IVA hasta agosto de 2015, abonando solo el mes de enero de 2015. Durante el año 2015 factura de acuerdo a sus DDJJ de IVA, \$ 32.873.400 con un debito fiscal de...

Respecto de este proveedor, la supervisora **Q** (cfr. audiencia del 21/03/2024) dijo que impugnaron la facturación de Logística “*porque se había hecho una inspección donde no la habían localizado en el domicilio que estaba denunciado como su domicilio comercial, y además alquilaban; los conceptos que facturaba eran el alquiler de maquinarias y ellos no tenían bienes como para alquilar (...), que además se le hicieron los requerimientos y no contestaron, de manera que no pudieran probar la veracidad de esa operación*”.

Es pertinente adelantar aquí que, si tenemos en cuenta los cuadros elaborados por la inspección respecto a los proveedores generadores de crédito fiscal de SAB correspondientes al año 2015 (cfr. más abajo **Figura 10**), **Logística MV S.A.**, en tanto generadora de un crédito fiscal IVA/2015 por \$ **41.769,°**, representa un **0,07%** de participación sobre el total del crédito fiscal computado por SAB en 2015 (aunque dicho porcentual, por ser ínfimo, no figura en el cuadro elaborado por la inspección, surge de un simple cálculo aritmético: ‘regla de tres simple’).

b.iv). M S.A.



Respecto de este proveedor, son tres las operaciones observadas, correspondientes a facturas emitidas en septiembre, noviembre y diciembre de 2014 por el concepto “fletes Ruta 86” (ver **figura 6** contenida en la pericia contable -p.10- y que no obra en el Informe final de fiscalización).

-Figura 6-

A.3) MAGDAL SA ICUIT30711300623)				
FECHA	FACTURA	NETO GRAVADO	IVA	TOTAL
29/09/14	339	150.000,00	31.500,00	181.500,00
12/11/14	3	150.000,00	31.500,00	181.500,00
15/12/14	7	50.000,00	10.500,00	60.500,00
		350.000,00	73.500,00	423.500,00

Se trataría según AFIP de tres facturas emitidas entre setiembre y diciembre de 2014 cuya descripción es Fletes Ruta 86. El organismo recaudador para hacer su impugnación describe piezas visualizadas en la documentación secuestrada

Ello así, la AFIP impugnó las 3 operaciones realizadas con SAB en 2014: el gasto en el I.G.2014 (monto neto de la facturación) por la suma de \$ **350.000**,°° y el crédito fiscal computado en IVA 2014 por la suma de \$ **73.500**,°°

Como se precisa en el informe pericial contable, en el caso de **M S .A.**, según el Informe final de fiscalización (cfr. p. 119/120), el organismo recaudador describe la documentación secuestrada hallada en la Caja 23 en Bibliorato de 554 fojas rotulado “Retiro de utilidades” *“de las que surgiría una serie de pagos vinculados con un acuerdo que se habría celebrado entre A Construcciones S.A. y Herederos de Tito Dante B , en que obraría la copia de un pagaré de \$ 500.000, fechado el 14/07/2014, firmado por el Ing. J Mendoza (presidente de ACSA y padre de los socios de M S.A., firma a la que hubo transferido sus camiones y otros bienes) y C Bustos (apoderado de ACSA). Al pie de la fotocopia de dicho instrumento (pagaré) obraría la firma de D L B y la leyenda ‘Recibí 150.000’”* (cfr. p. 10/11, pericia contable).

En el Informe final de fiscalización se concluye que *“De lo observado surge la utilización de comprobantes de empresas con una relación estrecha con*





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

A Construcciones SA, para cubrir salida de fondos que no corresponden ser deducidas por no tener relación con la actividad gravada. En este caso computan gastos, cuyo destino final es el pago por parte de A Construcciones S.A. de la venta de la participación adquirida a los originarios sucesores” (el subrayado es propio).

Respecto de esta conclusión a la que arriba el fisco, los peritos contables expresaron (cfr. p. 11, informe pericial contable):

“Estos expertos no pueden dar mayores precisiones respecto al razonamiento esbozado por AFIP, toda vez que D L B luciría cobrando fondos vinculados con un acuerdo entre A Construcciones SA y Herederos de Tito Dante B , y a su vez se constataría la existencia de Órdenes de Pago de Sucesión A B a través de las que se cancelarían estas facturas emitidas por M SA, con los recibos y las retenciones realizadas (todo lo cual tuvimos a la vista en copia por estar agregado en la documentación digital subida por AFIP al Lex 100 en Caja 2), siendo éstas las únicas operaciones impugnadas de este proveedor. No hemos contado con otros elementos que permitan afirmar o desvirtuar la conclusión arribada” (el subrayado es propio).

Cardozo declaró (cfr. audiencia del 10/04/2024) que, en el caso de **M S.A.**, “se encontró documentación en una caja que se denominaba retiro de utilidades, estas facturas que se tomaron de M constataron que se tomaban para cubrir salidas de fondos que correspondían a pagos que le hacían a los Sucesores de B , que habían vendido a A Construcciones su participación, y esto surge de unos pagarés que se encontraron, firmados por J Mendoza que era presidente de A Construcciones (...). Entonces cubría esa salida de fondos (...) con facturas que eran de M S.A. que es una empresa de los hijos de J Mendoza”, quien “le había transferido todos sus bienes o sea los camiones y todo lo que tenía a sus hijos, para que lo aplicaran a M, o sea veían que había una relación donde se cubrían salidas de fondos de B para este caso L y los conceptos facturados eran alquiler también de maquinarias, servicios, pero no había órdenes de compra, órdenes de pago, no había contrato, no había horas de alquiler, combustible, que sí había en otros proveedores que constataron que tenían las horas, tenían un papelito con el personal que trabajaba, todo, había un detalle. En estos casos no había nada, o sea fueron varias cosas que los llevan a concluir eso”. La testigo



#36213326#432784770#20241025152921114

dijo no recordar qué actividad declarada tenía **M S.A.** y que *“se impugna el crédito fiscal porque estaba el bibliorato de retiro de utilidades, la actividad de M no puede decir porque ése no fue el motivo por el que se impugna”*. Preguntada *“si circularizó a la firma M como lo hizo con el contribuyente S”*, contestó que *“en cada caso se analiza qué corresponde o no hacer de acuerdo a la documentación que se encuentra (...), en el caso de M se analizaron los datos que tenían en la documentación secuestrada”*. Agregó que *“cada contribuyente y proveedor es particular, no se sigue la misma metodología”*, que *“no es obligatorio circularizar”*. Preguntada *“si está normado en algún reglamento del organismo”*, respondió que *“no que ella sepa”*.

Q (cfr. audiencia del 21/03/2024) manifestó que el proveedor **M** *“se dedicaba a alquilar bienes y equipos, pero el concepto que M factura a la firma de la Sucesión no lo recuerda”* y que la *“asocian porque de acuerdo a la información que analizaron en las cajas secuestradas y anotaciones que había, los herederos de Tito B venden su participación en la sucesión a ACSA en el año 2014 y cree que la venta era por un millón de pesos (...) y que casualmente las órdenes de pago decían que L B retiraba efectivo en el marco del contrato de venta que había hecho con ACSA...”* (el subrayado es propio).

Destaco que este proveedor **M S.A.** (cfr. más abajo **Figura 9**) resultó generador de crédito fiscal en un porcentaje del **1,38%** sobre el total del crédito fiscal computado por SAB en 2014.

Apunto que, aunque en 2013, la facturación de **M** generó un crédito fiscal IVA computado por la SAB en un **0,66%** y, en el 2015, en un **1,36%**, la AFIP no impugnó el crédito fiscal derivado de esas operaciones, ni calificó como apócrifas las facturas que las respaldaban.

b.v). A Construcciones S.A.

En el caso del proveedor **ACSA** -titular del 83,33% de la SAB, calificada por tanto por la AFIP como *empresa controlante* de la fiscalizada, SAB-, el organismo recaudador cuestionó 12 operaciones realizadas entre ambos contribuyentes, por facturas emitidas por **ACSA** a la SAB entre noviembre de 2014 y noviembre de 2015 bajo el concepto de *“alquiler de equipos”* que calificaron de apócrifas.





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

En el caso (cfme. se advierte abajo en **Figura 7**, de la pericia contable p. 12), el monto neto gravado de la facturación de **ACSA** a SAB asciende a **\$ 16.500.000,°** en el período fiscal 2014 y a **\$ 175.494.277,°** en el período fiscal 2015 (deducible del gasto en el I.G.). Y, el monto correspondiente al IVA (deducible del crédito fiscal IVA) asciende -respectivamente- a **\$ 3.465.000,°** (período fiscal 2014) y a **\$ 36.853.798,14** (período fiscal 2015).

-Figura 7-

A 5) AUSTRAL CONSTRUCCIONES SA (CUIT30708372729)

FECHA	FAC	NETO GRAVADO	IVA	TOTAL
28/11/14	45	13.000.000,00	2.730.000,00	15.730.000,00
31/12/14	55	3.500.000,00	735.000,00	4.235.000,00
02/02/15	65	9.214.876,03	1.935.123,97	11.150.000,00
27/02/15	66	10.431.404,96	2.190.595,04	12.622.000,00
31/03/15	69	14.550.148,39	3.055.531,16	17.605.679,55
29/04/15	71	9.079.360,70	1.906.665,75	10.986.026,45
29/05/15	82	9.462.809,92	1.987.190,08	11.450.000,00
29/06/15	85	25.207.522,46	5.293.579,72	30.501.102,18
29/08/15	90	17.322.566,98	3.637.739,07	20.960.306,05
30/09/15	97	29.892.383,24	6.277.400,48	36.169.783,72
29/10/15	103	26.169.272,03	5.495.547,13	31.664.819,16
30/11/15	159	24.163.932,16	5.074.425,75	29.238.357,91
		191.994.276,87	40.318.798,14	232.313.075,01

En la denuncia (fo.7) se expresa que la firma AUSTRAL CONSTRUCCIONES SA emite facturas por alquiler de equipos, que a su decir "no se hallaron elementos que permitan probar la veracidad de las operaciones

La auditoría tuvo en cuenta los datos informados a la AFIP por parte de SAB en CITI Compras y Régimen Informativo de Compras y Ventas. A partir de dicha información, registraron e ilustraron respecto de cada año fiscalizado (2013, 2014 y 2015) los principales generadores del crédito fiscal computado por SAB, indicando el porcentaje de la participación de distintos proveedores en la generación de ese crédito fiscal.

Así: en el **período fiscal 2013**, respecto de los proveedores cuestionados se verifica: **S**, con una participación del **2,09%**; **De**, con un **0,87%**; **M S.A.**, con un **0,66%** y **ACSA**, con un porcentaje del **0,28%**, habiéndose impugnado solamente el crédito fiscal derivado de las operaciones comerciales con **S y De** -como vimos-, no así las realizadas por



SAB con **M S.A. y ACSA**, no impugnadas y, por tanto, sin ajuste (ver **figura 8**).

La inspección refiere que, en 2013, *“no se destaca ningún proveedor en cuanto a la significatividad del monto”* y que *“Esta auditoría procedió a circularizar a los proveedores relevantes teniendo en cuenta el monto de las operaciones comerciales y del control de las circularizaciones no surgen diferencias”*, aclarando que *“respecto de operaciones con ACSA en el año 2013 no se efectúa ajuste”* (cfr.fs. 122 Informe final de fiscalización).

-Figura 8-





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

Periodo Fiscal 2013:

Con respecto a al año 2013 los principales generadores de crédito fiscal son:

CUIT	DENOMINACION	IVA C.F.	%PART. SOBRE TOTAL CF
30701036014	EDECAR CONSTRUCTORA S. A.	1.019.727	9,62%
30695307485	VIAL TEC SOCIEDAD ANONIMA	828.993	7,82%
30673392314	PREMOLDEADOS SAN LUIS S A	770.594	7,27%
20174680656	ROSSINI MARCELO EDUARDO	647.328	6,11%
30707553967	DORSRL	440.744	4,16%
30500010084	BANCO MACRO SOCIEDAD ANONIMA	380.796	3,59%
30612450249	RAUL HONORIO SILVESTRI SA	368.755	3,48%
30568622126	TRANSFUEL OIL S R L	354.847	3,35%
30670175088	CEMENTOS SRL	299.970	2,83%
30672356527	VOLADURAS EL LITORAL SRL	297.028	2,80%
30707873457	PET ROBAN SRL	272.771	2,57%
23079316369	ROMERO MIGUEL ANGEL	249.836	2,36%
20078234874	STIGUANO KUL 7- ALEJANDRO	221.399	2,09%
30708168625	GRUPO CREAM SRL	142.826	1,35%
27291271141	MARIN JUNCO LUCIA IVANA	124.543	1,18%
30660684537	COLONIA OESTE SA	121.835	1,15%
21187990149	SELLIEZ REYNOSO MARIANO	112.143	1,06%
33568813419	ACEROS CUY ANOS S.A.	106.764	1,01%
23119943159	ECCE EDUARDO PEDRO	101.708	0,96%
30708405538	AGRO SERVICIOS CORRENTINOS S.R.L.	93.936	0,89%
30586292990	COOPERATIVA MINERA DE PRODUCTORES DE	92.932	0,88%
30545836900	ELECTRICIDAD DE MISIONES SA	92.799	0,88%
20146938443	DE MARCO RAMON IGNACIO	92.678	0,87%
30572365391	PETROVALLE SOCIEDAD ANONIMA	92.166	0,87%
20146307532	DUFFAU DANIEL ANTONIO	89.403	0,84%
30708528079	GRUPO PETROGAN S.A.	82.895	0,78%
20147385375	BASUALDO ATILIO	79.187	0,75%
30711300623	MAGDAL SA	70.315	0,66%
20246791903	CRIVELLI FEDERICO SIMON	65.343	0,62%
30708944692	STACO ARGENTINA SOCIEDAD ANONIMA	60.436	0,57%
30711909768	TT AKURU/VI SA	59.656	0,56%
30711492395	UCSA SA	49.756	0,47%
30710875991	DOTRHE S.A.	48.469	0,45%
20269681951	DONAIRE LU .I	46.237	0,44%
20310631559	TORRESETTI ELIO EMMANUEL	36.865	0,35%
30707584966	AGROVAL METAN S.R.L.	36.515	0,34%
27304000606	MENDOZA DIANA CECILIA	35.999	0,34%
30500530851	LOMA NEGRA CIA INDUSTRIAL ARGENTINA S/	31.713	0,30%
30708372729	AUSTRAL CONSTRUCCIONES S.A	29.540	0,28%
20320623783	MENDOZA MARTIN JAVIER	25.200	0,24%
27294406390	MENDOZA ALEJANDRA GABRIELA	16.546	0,15%

En relación al **período fiscal 2014**, la inspección verifica que el principal proveedor es la empresa Cementos SRL, que registra una participación en la generación del total del crédito fiscal computado por SAB del 55,79%. Y, entre los proveedores cuestionados, **ACSA** cuenta con una participación del **17,21%** y **M S.A.** del **1,38%**. (ver **Figura 9**).



-Figura 9-

Período Fiscal 2014

Con respecto a al año 2014 los principales generadores de crédito fiscal son:

CUIT	DENOMINACION	IVA C.F.	%PART. SOBRE
30670175088	CEMENTOS SRL *	11.260.043,00	55,79%
30708372729	AUSTRAL CONSTRUCCIONES SA	3.473.358,00	17,21%
27108425216	ALABERT MARIA ANTONIA	1.185.989,00	5,88%
30711300623	MAGDAL SA	278.984,00	1,38%
30673392314	PREMOLDEADOS SAN LUIS S A	226.536,00	1,12%
30707873457	PETROBAN SRL	226.210,00	1,12%
30672356527	VOLADURAS EL LITORAL SRL	184.468,00	0,91%
30708168625	GRUPO CREAM SRL	128.014,00	0,63%
30545754734	SERVICIOS ENERGETICOS DEL CL	126.408,00	0,63%
30545836900	ELECTRICIDAD DE MISIONES SA	110.656,00	0,55%
33568813419	ACEROS CUYANOS SA	90.021,00	0,45%
30695307485	VIAL TEC SOCIEDAD ANONIMA	62.761,00	0,31%

De este detalle surge que el principal proveedor es la empresa "Cementos SRL". En

En el Informe final, la fiscalización menciona que Cementos SRL fue verificada bajo la O.I. N° 1.548.403 en la que se validaron sus operaciones comerciales.

Respecto de **ACSA** -con un **17,21%** del crédito fiscal computado en 2014-, la AFIP señala que, en noviembre y diciembre de 2014, **ACSA** le factura a SAB \$ **3.465.000,°** de IVA, bajo el concepto de "alquiler de equipos" y que "Analizada la documentación secuestrada no se hallaron elementos que permitan probar la veracidad de las operaciones (detalle de los equipos alquilados, horas afectadas, fechas, condiciones, consumo de combustible, etc), los que sí constan en las operaciones con otras firmas que le facturan iguales servicios" (cfr. fs. 123 Informe final). Asimismo, refieren que:

*"De la documentación secuestrada (Caja 19 en lote de 383 fojas) consta que la Sucesión de A B, le transfirió vía bancaria a la firma A Construcciones SA \$ **25.800.000,°** (en los meses de octubre a diciembre de 2014). Estas transferencias son superiores a la facturación por "alquiler de equipos" que totalizó \$ **19.965.000.***

"Cabe mencionar que, de acuerdo a la información de base de esta AFIP, la sucesión de B, no efectuó retención alguna por las operaciones con A Construcciones SA.





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

*“Tampoco se han detectado -en la totalidad de la documentación secuestrada y analizada- contratos de alquiler y/o de los servicios facturados, los que resultan necesarios, en la fijación de precios, indicación de las máquinas a utilizar, seguros, condiciones de uso, etc. Atento la carencia de elementos de respaldo de las operaciones, se puede inferir que los comprobantes fueron emitidos al solo efecto de transferir fondos a A Construcciones SA, sin que las mismas se encuentren vinculadas a una efectiva prestación de servicios. Por lo expuesto impugnan las operaciones originadas en facturas que constan en fojas 228 y 229 del cuerpo principal de IVA que totalizan un **valor neto de \$ 16.500.000.- (deducida en el impuesto a las Ganancias del gasto) y un IVA de \$ 3.465.000.- (que se deducen del crédito fiscal en los meses de noviembre y diciembre del 2014)**” (el subrayado y la negrita no son del original, cfr. fs. 123 Informe final de fiscalización).*

Finalmente, en relación al **período fiscal 2015**, el fisco destaca que el principal proveedor de SAB es **ACSA**, generando con su facturación el **66,93%** del total del crédito fiscal computado en IVA por SAB (ver **figura 10**).

-Figura 10-

Periodo 2015: Los principales proveedores generadores de crédito fiscal son los siguientes:

CUIT	DENOMINACION	IVAC.F.	%PART. SOBRE TOTAL CF
30708372729	AUSTRAL CONSTRUCCIONES	36.853.798,15	66,93%
30670175088	CEMENTOS SRL	6.671.605,27	12,12%
27108425216	ALABERT MARIA ANTONIA	1.652.865,00	3,00%
30673392314	PREMOLDEADOS SAN LUIS S,	1.169.220,00	2,12%
30711300623	MAGDAL SA	750.586,00	1,36%
30695307485	VIALTEC S.A.	694.215,00	1,26%
30711737436	CONSTRUCCIONES SERVICIO	444.442,00	0,81%
23116537249	MENDOZA JULIO ENRIQUE	329.231,00	0,60%
30672356527	VOLADURAS EL LITORAL SRL	314.940,00	0,57%
30710394365	BLOX S.A.	301.048,00	0,55%

ACSA emite en 2015 facturas electrónicas a SAB (2 en febrero y 1 en cada mes: marzo, abril, mayo, junio, agosto, septiembre, octubre y noviembre/2015) por el concepto *“alquiler de equipos”*. Durante dicho período, el importe neto de la facturación asciende a **\$ 175.494.277,°°** y el IVA a **\$ 36.853**



.798,14 y se impugnan las operaciones originadas en esas facturas deduciendo el monto neto facturado del I.G. 2015 del gasto y el monto del IVA del crédito fiscal computado por SAB en 2015 (cfr. fs. 124/125, Informe final de fiscalización).

En fundamento de ello, se expresa en dicho Informe final que, analizada la documentación secuestrada, no se hallaron elementos que permiten constatar la veracidad de las operaciones; que no se han detectado -en la documental analizada- contratos de alquiler y/o condiciones de los servicios facturados, *“máxime teniendo en cuenta la vinculación societaria entre las firmas donde el proveedor resulta empresa controlante de la empresa fiscalizada”*; y que SAB no le efectuó retención alguna.

Asimismo, la AFIP pondera que, en el período fiscal 2015, *“donde las operaciones con **ACSA** adquieren relevancia, coincide con el período donde se facturan certificados de obra de la Ruta 86 de la provincia de Formosa, ruta ésta que, según inspección de Vialidad Nacional, existe una diferencia significativa entre el avance real de la obra y lo certificado”*.

Y concluye:

“De la documentación secuestrada (Caja 19 en lote de 383 fojas y Caja 8) consta que la Sucesión de A B , le transfirió vía bancaria a la firma A Construcciones SA en el año 2015 \$ 96.458.324.- Estos datos son corroborados como salidas de fondos de los extractos bancarios de los Bancos circularizados (...) Atento la carencia de elementos de respaldo de la veracidad de las operaciones, se puede inferir que los comprobantes fueron emitidos al solo efecto de transferir fondos a A Construcciones SA, sin que los mismos se encuentren vinculados con la efectiva prestación de servicios” (el subrayado no es del original).

La testigo **Cardozo** (cfr. audiencia del 10/04/2024), en relación al proveedor **ACSA** refirió que *“había facturas electrónicas de A, todas por alquiler de maquinarias (...), no había contrato, no había órdenes de compra, horas trabajadas, maquinaria utilizada, personal ocupado, combustible, que hace a la real prestación de servicios”*. Preguntada si circularizaron a **ACSA**, la testigo contestó que *“las facturas emitidas por ACSA las tiene, no necesita circularizar porque esos datos ya estaban en la base, generalmente cuando hay dudas puede llegar a circularizar, pero en este caso las facturas electrónicas estaban en el sistema de AFIP”*.





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

En otro tramo, **Cardozo** refirió que *“ACSA evidentemente tiene una relación con SAB, se le había transferido bastante dinero, no se acuerda si era un monto de 29 millones -algo así-, cuando le facturaron 19 millones, o sea la diferencia era sustancial”*. Preguntada *“si verificó en los ejercicios anteriores de la Sucesión, si ACSA realizó algún tipo de aportes de fondos a la Sucesión”*, respondió que *“de los datos que tiene y de la inspección que hizo no tiene datos de eso”*.

Q (cfr. audiencia del 21/03/2024) adujo dos motivos por los que impugnaron el crédito fiscal derivado de la facturación de ACSA a la SAB. Por un lado, dijo que tenían e imprimieron *“todas las facturas electrónicas que le hizo ACSA a la SAB y vieron que el concepto que facturaba era alquiler de maquinarias (...), que solamente tenían esas facturas y nada más respaldaba la realización de esa operación, o sea de la efectiva realización del alquiler de esos bienes”*, mientras que *“otros proveedores que le alquilaban maquinaria a la SAB, entre la documentación encontraron unas planillas, unas hojitas que tenían un detalle pormenorizado de datos (...) tipo de máquina, para qué obra, cuántas horas, los seguros (...), el combustible”*. Y, por otro lado, *“analizaron en el año 2013, 2014 y 2015 la importancia o significación que tenían los proveedores dentro de los costos y gastos computados”* y notaron que, en 2014, ACSA era significativa y en 2015 *“era el proveedor más importante que tenía la SAB. Que éstos fueron los motivos por los que impugnaron el crédito fiscal”*.

EN DEFINITIVA: del total del **crédito fiscal impugnado** correspondiente al **IVA (enero 2013 a diciembre 2015)** por la facturación calificada de apócrifa por la AFIP en relación a los 5 proveedores cuestionados con un ajuste total de \$ **40.748.144,50** (2013: \$ 314.077,26; 2014: \$ 3.538.000,° y 2015: \$ 36.895.567 ,20) se verifica que \$ **40.318.798,14** proceden de la facturación impugnada emitida por **ACSA a SAB**, lo que arroja un porcentaje del **98,95%** de incidencia sobre el total de dicho ajuste por facturación apócrifa, correspondiendo -en consecuencia- el **1,05%** restante a la facturación de los otros 4 proveedores.

2.2.2). Del débito fiscal IVA, períodos 2013 y 2014

Por otro lado, respecto del **IVA fiscalizado (enero de 2013 a diciembre de 2015)**, la AFIP impugnó el **débito fiscal**:



a). Por un lado, según surgía de la comparación de los ingresos netos declarados en el I.G. por ventas en los períodos 2013 y 2014 con los montos declarados en el IVA, existían diferencias a favor del fisco (cfr. fs. 125, Informe final, ver **figura 11**).

-Figura 11-

Se procede a comparar los ingresos netos declarados en la Declaración Jurada del impuesto a las Ganancias en los períodos 2013 y 2014, con los montos declarados en el Impuesto al Valor Agregado donde surgen diferencias a favor del Fisco:

AÑO	2013	2014
Ventas declaradas en IVA	99.154.147,76	169.439.268,14
Ventas decl. en Ganancias	102.189.887,34	170.217.134,00
Diferencia a ajustar en IVA	3.035.739,58	777.865,86

C.A.I.

La metodología utilizada para determinar el ajuste consistió en determinar el porcentaje de las ventas mensuales respecto de las anuales y “*luego se apropió la diferencia de IVA en función del mencionado porcentaje declarado por el contribuyente.*”

Así, el ajuste determinado al débito fiscal ascendió para el período fiscal 2013 a \$ **637.505,°°** y para el período fiscal 2014, a \$ **163.351,°°** (cfr.fs. 126, Informe final de fiscalización).

La testigo **Cardozo** (cfr.audiencia del 20/04/2024) explicó que “*el ajuste del débito fiscal fue por diferencias con los ingresos declarados por la misma empresa en ganancias y los créditos fiscales (...) y los ajustes por gastos*”.

b). Por otro lado, conforme las diferencias que se desprendían de la comparación de las DD.JJ. con las que figuran en la Base de datos de la AFIP para diciembre de 2013, se ajustó “*a favor del fisco (disminuyendo retenciones)* la suma de \$ **36.125,86** dado que se expone en la DD.JJ. de IVA esta suma,





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN
TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

como realizada (retenida) por la Dirección Provincial de Vialidad de Corrientes, siendo que este organismo no informa retención alguna”.

EN DEFINITIVA: en relación al **IVA, períodos fiscales 2013, 2014 y 2015**, conforme las observaciones e impugnaciones practicadas, la AFIP:

*. **Disminuyó el crédito fiscal** con fundamento en la indebida utilización del beneficio del Decreto N° 814/2001 y en la impugnación de gastos por el cómputo, como crédito fiscal del monto de IVA correspondiente a las operaciones comerciales calificadas de apócrifas con 5 proveedores: **S, R A y De, R I** (período fiscal 2013); **M**

S.A. y ACSA (período fiscal 2014) y **Logística M.V. S.A. y ACSA** (período fiscal 2015); y

*. **Aumentó el débito fiscal** originado en la diferencia con lo declarado en el I.G. y el IVA (2013 y 2014) y por disminución de retenciones (2013) (cfr. informe final fs. 133).

2.2.3). Del Impuesto a las Ganancias, períodos 2013 y 2014

Por su parte, en relación al **Impuesto a las Ganancias (I.G.) -períodos fiscales 2013 y 2014-** objeto de fiscalización de conformidad a la O.I. N° 1.465.638, se analizaron e impugnaron varios conceptos no deducibles del I.G. (cfr. fs. 129/130 Informe final de fiscalización), impugnando -en consecuencia- esos gastos, conforme el siguiente detalle:

“Período Fiscal 2013: Se procedió a analizar los siguientes conceptos:

Amortizaciones: Se impugnan \$ 2.334.049.- por corresponder a la amortización de Revalúo Técnico de Bienes de uso, no deducibles en el impuesto a las Ganancias.

Sueldos: al comparar los datos de remuneraciones de las DDJJ de Seguridad Social con los datos de los Estados Contables, existe una diferencia a favor del fisco de \$ 2.344.790.

Intereses punitorios: no corresponde su deducción según las normas del impuesto a las Ganancias (DR artículo 145) por lo cual se impugnan \$ 584.152.



Impuesto a las Ganancias: es un gasto no admitido, que estaba incluido en el cálculo de Gastos y que no fue restado en la determinación del impuesto, por lo cual se restan \$ 1.468.543.-

Quebranto estimado para juicios: figura en los estados contables por \$ 4.000.000.- y no corresponde su deducción.

Gastos impugnados, según lo expuesto en impuesto al Valor Agregado de contribuyentes no confiables por un total de \$ 1.495.604.-

Intereses y actualizaciones pagadas. Se impugnan \$ 7.909.209,81 adjudicado a una diferencia entre lo cedido A Construcciones SA y los montos totales de los certificados de obra. No hay facturas ni documentación que avale considerar como gasto dicha suma. Dentro de la documentación secuestrada Caja 19 bibliorato de 207 a fojas 206 en relación con esta imputación de intereses relacionados con cesión de certificados a A Construcciones SA se lee: "En el contrato de cesión se establece que se paga en efectivo en ese acto el precio reconocido. Como no ingresó efectivo reconocí el crédito a favor de B. Que también podría cancelarse contra el pasivo de B con A. Y como hay diferencia entre el precio reconocido por los certificados y el valor de los mismos netos de fondos de reparo reconocí intereses. Tal como si se tratara de una operación de descuentos de certificados" (textual). Se observa que el monto que se resta del total de los certificados incluye las retenciones de Ganancias, Seguridad Social, Administración Tributaria Provincial, que no constituye costo. Además, en el contrato de cesión (Caja 103 dentro caja Cartón N° A 13

-carpeta amarilla Folio 1 al 48, fojas 34 a 46- en la cláusula Tercera punto c) "la presente cesión no incluye intereses ni accesorios de ningún tipo". En la Caja 34 Bibliorato de 321 fojas a fojas 3, 4 y 5 consta estas imputaciones de intereses, que carece de sustento documental.

Multas Varias: es un gasto no admitido (DR impuesto a las Ganancias Artículo 145). El monto a impugnar es de \$ 67.840.-.

Crédito Fiscal Decreto 814/2001: Dado que se impugnó en IVA \$ **2.226.821.-** corresponde su imputación como gasto (la negrita es propia).

Período Fiscal 2014: Se procedió a analizar los siguientes conceptos:

Amortizaciones: Se impugnan \$ 2.334.049.- por corresponder a la amortización de Revalúo Técnico de Bienes de uso, no deducibles en el impuesto a las Ganancias.

Sueldos: al comparar los datos de remuneraciones de las DDJJ de Seguridad Social con los datos de los Estados Contables, existe una diferencia a favor del fisco de \$ 588.733.-

Quebranto estimado para juicios: figura en los estados contables por \$ 6.000.000.- y no corresponde su deducción.





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

Gastos impugnados: \$ 350.000.- utilización de M SA para cubrir salida de fondos destinados a pagar acuerdo con sucesores de Tito Dante B (según lo expuesto en IVA) Multas: no corresponde su imputación por ser un gasto no admitido (DR Ley Impuesto a las Ganancias (artículo 145) por lo cual se restan \$ 683.000.- y \$ 125.507.-

Crédito Fiscal Decreto 814/2001: Dado que se impugnó en IVA \$ 2.416.710.- corresponde su imputación como gasto.

Gastos impugnados por realidad económica por “alquiler de equipos”, a A Construcciones SA que totalizan un valor neto de \$ 16.500.000”. (Cfr. fs. 129/130, Informe final de fiscalización; la negrita no es del original).

El organismo recaudador concluye así en un mayor resultado en I.G. resultante de la impugnación de gastos. En los dos períodos fiscales del I.G., la AFIP disminuyó \$ 2.453.620,°° del saldo a favor utilizado en 2013 y determinó un ajuste de \$ 639.014,°°. Y, del saldo a favor utilizado en 2014, disminuyó \$ 2.593.090,°° y determinó un ajuste de \$ 8.463.045,°°, “surgiendo un saldo a pagar en este último ejercicio de \$ 11.005.807” (cfr. informe final a fs. 132, ver **figura 12**).

-Figura 12-

	Concepto	Año	MONTO
Contribuyente: SUC	Ajuste de Impuesto	2.013	639.014
	Disminución Saldo a Favor Utilizado	2.013	2.453.620
CUIT N° 20-059594	Ajuste de ImDuesto	2.014	8.463.045
	Disminución Saldo a Favor Utilizado	2.014	2.593.090

Teniendo en cuenta los ajustes planteados se genera una diferencia de impuesto de para el año 2013 de \$ 639.014.- y para el el periodo 2014 de \$ 8.463.045.-, surgiendo un saldo a pagar en este ultimo ejercicio de \$ 11.005.807.-

MOTIVO DEL AJUSTE: impugnación de gastos.

La testigo **Q** explicó que “respecto del I.G., que es el otro impuesto que verificaron, el contribuyente tiene que hacer un anexo que se llama ‘anexo de gastos’ donde se detalla el concepto, cuál es el gasto que va a deducir en el



impuesto y el monto (por ej., sueldo, impuesto, amortizaciones, etc). Y agregó que “hicieron una comparación de los gastos computados con otra información que tienen y con la ley del I.G. para ver si ese gasto era deducible o no, e impugnaron algunos”, entre los que mencionó diferencia de sueldos, el propio I .G. determinado para ese año, multas, “los proveedores cuyas operaciones cuestionaron ya en el IVA también impugnaron para ganancias el costo”, amortizaciones -porque la calcularon sobre la base imponible revaluada-, quebrantos para juicios.

Concluyó expresando: “la pretensión fiscal era que a las ventas que estaban declaradas se les hizo un ajuste pequeño porque había una pequeña diferencia entre la base imponible de IVA y la de ganancias, que tienen que coincidir porque son las mismas ventas, pero era muy poco significativa; y del lado de los costos y de los gastos impugnaron todo eso que ya dijo” y determinaron un nuevo resultado.

En otro tramo de su declaración, Q explicó el procedimiento seguido luego de cerrada la fiscalización. Manifestó también que “una vez que tuvieron la determinación del IVA y con las DDJJ de ganancias proyectadas, notificaron al contribuyente de la pretensión Fiscal. Se le dan cinco días al contribuyente para que conforme las actuaciones, lo que significa que si está de acuerdo con la pretensión fiscal tiene que presentar las DD.JJ. rectificativas pretendidas por el fisco, y en caso de no presentar o de no prestar conformidad, desde fiscalización tienen que mandar todas esas actuaciones a otra área, que es el área de determinación de oficio, donde sigue su trámite administrativo, ya que es el juez administrativo el que dicta la resolución (...) Que la SAB no conformó el ajuste y en determinación de oficio quedó firme el ajuste”.

La testigo aclaró que, “cuando terminan las fiscalizaciones y hacen una hoja de trabajo con todo el detalle de los ajustes, le notifican al contribuyente, en





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

este caso, dejaron el sobre en el domicilio de la Sucesión de B , porque no había nadie que los atiende en ese momento, con las hojas de trabajo, el acta de notificación y la pretensión fiscal muy detallada”.

Preguntada “si las instalaciones de las oficinas de la Sucesión de A B a la época de la notificación estaban cerradas”, contestó que “sí, estaban cerradas, pero había un cuidador”, aclarando que “no sabe” si ese cuidador tenía algún poder o algún grado de representación respecto de la SAB.

Asimismo, preguntada “quién atendía la fiscalización de SAB ante la fiscalización de la AFIP”, dijo que “no los atendió nadie”, que “el contador que firmó los balances era el contador P”, pero que nunca atendió la fiscalización de SAB de cuya existencia -dijo- “tenía conocimiento” (...), que “verbalmente sabe que él sabía que la SAB estaba bajo fiscalización”.

En esta línea, **Cardozo** (cfr. audiencia del 10/04/2024), preguntada “si sabe si la determinación que hizo la AFIP fue conformada por el contribuyente”, contestó que “las inspecciones se notifican al contribuyente, cree que en este caso también se hizo lo mismo, se notifica, se le da un plazo, evidentemente en este caso no se presentó nadie ni hubo ningún tipo de declaración rectificativa, evidentemente si estamos acá es por eso ...”.

Ello así, finalizada la inspección y practicados los ajustes mencionados, se procedió a notificar por cédula (cfme. art. 100, inciso “e”, LPF) a la contribuyente SAB en el domicilio fiscal declarado en Ruta 16, km. 19,3, Resistencia, Chaco, en fecha **26/03/2018**, con el resultado declarado por las funcionarias **Cardozo y Q** que habían practicado la inspección (ver **figura 13**).

-Figura 13-



#36213326#432784770#20241025152921114

2018 - AÑO DEL CENTENARIO DE LA REFORMA UNIVERSITARIA

2018

CEDULA DE NOTIFICACION

- art. 100 inc. e) - Ley N° 11883 (to. 1998 y sus mod.) -

RAZON SOCIAL: **SUCESION DE BIANCALINI ADELMO**
C.U.I.T. N°: **20-05959481-9**
DOMICILIO FISCAL: **Ruta 16 Km 19,3 - Resistencia - Chaco**

ASUNTO: Procedimiento - Notificación
Formulario 8400/L N° 0230002016077611602
Formulario 8400/L N° 0230002016077611702

SE LE HACE SABER A UD.: Que por medio de la presente cédula se procede a notificar el Formulario 8400/L N° 0230002016077611602 y Formulario 8400/L N° 0230002016077611702.

La presente notificación se practica de conformidad con lo establecido en el art. 100, inc. e) de la Ley 11.883 (texto ordenado en 1998 y sus modificaciones).

QUEDA UD. DEBIDAMENTE NOTIFICADO.

Se adjunta a la presente los formularios citados.

Resistencia, 26 de Marzo de 2018



En el Informe final (cfr. fs. 133) se consigna que, frente a la fiscalización, *“la contribuyente no presentó DD.JJ. rectificativas”*.

Ello así, a modo de “Conclusiones” refieren en el Informe final: *“Se notifican los ajustes, elevando las actuaciones a la División Revisión y Recursos para su prosecución”*, consignando los montos de la *“Recaudación no conformada”* (ver **figura 14**).





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

-Figura 14-

IV -CONCLUSIONES:

Se notifica los ajustes, elevando las actuaciones a la División Revisión y Recursos para su prosecución

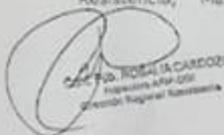
RECAUDACION NO CONFORMADA:

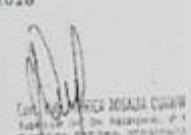
IMPUESTO	PERIODO	AJUSTADO	A REQUERIM	CONFORMADO	A INGRESAR
IVA	2013	3.214.530,-			3.214.530,
IVA	2014	6.118.562,-			5.741.953,
IVA	2015	39.721.953,-			31.528.987,
GANANCIAS	2013	639.014,-			
GANANCIAS	2014	8.463.045,-			11.095.807,
SALIDA NO DOC		717.623,-			717.623,
TOTAL		58.874.727,-			52.208.900,

TRAMITE FINAL DE LA ACTUACION

Por lo precedentemente expuesto, y estimando que ahondar la verificación no redundaría en beneficios de mayor interés fiscal, se elevan las presentes actuaciones, a efectos de considerar su descargo.

Resistencia, Marzo de 2018


CARLOS ROSALIA CARDOZO
Fiscalista AFIP-DFP
División Fiscalización


CARLOS ROSALIA CARDOZO
Fiscalista AFIP-DFP
División Fiscalización

2.3). La determinación de oficio

A A (cfr. audiencia del 23/04/2024) -Jefe interino de la División Revisión y Recursos, juez administrativo que tuvo a su cargo la determinación de oficio-, preguntado acerca de “cómo se inició y cuál fue el resultado” de esta determinación de oficio (en adelante, D.O.) declaró que “lo que hicieron fue recibir los antecedentes de la División de Fiscalización, proceder a correr vista conforme lo que dice la LPF y después se certificó que el contribuyente no había contestado la vista, no había ofrecido pruebas y se realizó el acto administrativo de determinación de oficio de la materia imponible del gravamen”. Aclaró que “se notifica en el domicilio fiscal del contribuyente,



que en ese momento había cédulas en formato papel (...) y se dejaba en el domicilio fiscal del contribuyente las resoluciones de corrida de vista y luego las resoluciones de determinación de oficio”.

En efecto:

a). **D.O. del IVA, períodos fiscales enero de 2013 a diciembre de 2015:** Con “Visto” en que “con fecha **20/04/2018**, se corrió la vista que prevé el art. 17 de la ley 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones (...), para que en el término de 15 días formule por escrito su descargo y ofrezca o presente medios de prueba que hagan a su derecho de defensa”, de lo que el contribuyente fue notificado por cédula el **26/04/2018** en el domicilio fiscal (cfme. art. 100 inciso “e”, LPF) y “Que vencido el plazo, la responsable no presentó descargo ni ofreció pruebas”, el juez administrativo **A A** emitió y suscribió, en fecha **26 de junio de 2018**, la **Resolución N° 60/18 (DV RRES)** determinativa de oficio en forma parcial (de) la materia imponible en el IVA a la contribuyente *Sucesión de A B -CUIT N° 20-05959481-5* (art. 1°) en los siguientes montos totales por cada período fiscal anual:

IVA período fiscal 2013, saldo a favor de la AFIP.....\$	3.214.530
,24	
IVA período fiscal 2014, saldo a favor de la AFIP.....\$	5.741.953,°°
IVA período fiscal 2015, saldo a favor de la AFIP.....\$	<u>31.528.987,54</u>
TOTAL IVA 2013 a 2015.....\$	40.484.570,78

Se dispuso intimar al contribuyente para que, dentro de los 15 días de recibida la notificación de la resolución ingrese al organismo recaudador el IVA determinado de oficio, en la mencionada suma de \$ 40.484.570,78 “bajo apercibimiento de proceder a su cobro por vía de ejecución fiscal” (art. 3°).





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

Practicado el cálculo de intereses resarcitorios en forma provisoria (en liquidación en 7 fojas que se acompaña y que forma parte de dicha resolución) y bajo el mismo apercibimiento, se intimó igualmente a la SAB a ingresar por tal concepto la suma de \$ 46.383.654,53 (**art. 3°**, erróneamente consignado a cont .de art.de igual numeración).

A su vez, en el **art. 5°**, se dispuso *“Diferir la sustanciación del Sumario tendiente a aplicar la multa hasta tanto el área Penal resuelva respecto de la radicación de la denuncia penal por los hechos puestos de manifiesto -art. 20, LPT N° 24.769”*.

Ese mismo día **26/06/2018**, quedó asentado al dorso de la cédula que, dos agentes de la AFIP-DGI, se constituyeron en el domicilio fiscal de la contribuyente SAB *“no encontrando persona dispuesta a recibir. Por tal motivo procedí a fijar una cédula de igual tenor a la presente y Resolución Determinativa de Oficio N° 60/18 DV RRES) de fecha 26/06/18 correspondiente al Impuesto al Valor Agregado por los períodos fiscales de Enero de 2013 a Diciembre de 2015 en 23 fojas, incluyendo las liquidaciones de intereses resarcitorios, en la puerta principal del mencionado lugar”* (sin firma de receptor, con firmas ilegibles de los dos notificadores, el subrayado es propio) -ver **figura 15-**.

-Figura 15-



#36213326#432784770#20241025152921114

En la ciudad de Resistencia, capital de la provincia del Chaco, a los veinte
 (...2 días del mes de Jun del año dos mil dieciocho (2018), siendo las
Catorce y veintena (14:25) horas, me constituí en el domicilio fiscal del
 contribuyente SUCESION DE ADELMO BIANCALANI -CUIT 20-05959481-9- sito
 en Ruta 16- km. 19.3 de esta ciudad, encontrándolo cerrado /no encontrando
 persona dispuesta a recibir. Por tal motivo procedí a fijar una cédula de igual tenor a
 la presente y Resolución Determinativa de Oficio N° 60/18 (DV RRES) de fecha
 26/06/18 correspondiente al Impuesto al Valor Agregado por los periodos fiscales
 Enero de 2013 a Diciembre de 2015 en VEINTITRES (23) fojas, incluyendo las
 liquidaciones de intereses resarcitorios, en la puerta principal del mencionado lugar.
Notas No vale .

FIRMA RECEPTOR:

ACLARACIÓN:

D.N.I.:

FIRMA NOTIFICADOR: [Firma]

ACLARACION: Habría que, revisar [Firma]

LEGAJO N°: 33606/18 27/07/18

b). D.O. del Impuesto a las Ganancias, período fiscal 2014

Corrida igualmente vista en **20/04/2018** y notificado el contribuyente por cédula (cfme. art. 100 inc. "e", LPF) el **26/04/2018**, sin presentar descargo ni ofrecer pruebas, en igual fecha **26 de junio de 2018**, el Jefe Interino de la División Revisión y Recursos -juez administrativo- **A** emitió y suscribió también la **Resolución N° 61/18 (DV RRES)** determinativa de oficio *en forma parcial* (de) *la materia imponible en el Impuesto a las Ganancias de la contribuyente Sucesión de A B -CUIT N° 20-05959481-5* con un saldo a favor de



la AFIP, por el período fiscal 2014, de **\$ 11.005.807,64 (art. 1°)**.



#36213326#432784770#20241025152921114



PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

Se intimó a la responsable para que, dentro de los 15 días de notificada, ingrese el mencionado importe de \$ 11.005.807,64, bajo apercibimiento de su cobro por vía de ejecución fiscal (**art. 3°**, **Res. 61/18**, saneado por el art. 4° de la **Resolución N° 69/18 DV RRES** dictada el **04/07/2018**). Asimismo, el art. 5, Res. 69/18 incorporó como **art. 4°** de la **Res.61/18** la determinación de oficio en forma parcial de las “Salidas No Documentadas” de la SAB, con un saldo a favor de la AFIP por un total de \$ 717.623,°° (\$ 633.389,°°, período fiscal 2013 y \$ 84.234,°°, período fiscal 2014), lo que no será objeto de examen alguno en tanto ello no ha integrado la facticidad requerida a juicio (cfr. sobreseimiento parcial por “Salidas No Documentadas”, auto de procesamiento del **29/09/2020**, confirmado por la Alzada el **04/05/2021**).

Al igual que en la D.O. del IVA (2013 a 2015), en la D.O. del IG-2014, el **art. 9°** de la **Res.61/18** (ratificado por el art. 12, Res.de Saneamiento 69/18) se dispuso “*Diferir la sustanciación del sumario tendiente a la aplicación de la multa (...) hasta tanto el área penal resuelva respecto a la procedencia de la radicación de la denuncia penal por los hechos puestos de manifiesto -art. 20, LPT N° 24.769*”.

La **Resolución N° 61/18**, con las modificaciones introducidas por la **Resolución de Saneamiento N° 69/18**, fue igualmente notificada a la SAB en su domicilio fiscal declarado en fecha **05/07/2018** y –en este caso- “encontrándolo cerrado” se procedió a fijar la cédula en la puerta principal (el subrayado es propio, ver **figura 16**).

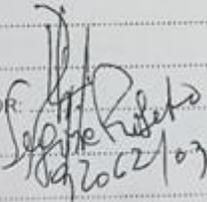
-Figura 16-

En la ciudad de Resistencia, capital de la provincia del Chaco, a los Cinco días del mes de Julio del año dos mil dieciocho (2018), siendo las Trece y cinco horas, me constituí en el domicilio fiscal del contribuyente SUCESION DE ADELMO BIANCALANI -CUIT 20-05959481-9- sito en Ruta 16- km. 19.3 de esta ciudad, encontrándolo cerrado ~~no encontrando persona dispuesta a recibir~~. Por tal motivo procedí a fijar una cédula de igual tenor a la presente y Resolución de Saneamiento N° 69/18 (DV RRES) de fecha 04/07/18, correspondiente al Impuesto a las Ganancias períodos fiscales 2013 y 2014 y Salidas no Documentadas 2013 y 2015 en NUEVE (9) fojas, en la puerta principal del mencionado lugar.

Lo testado No Sale



#36213326#432784770#20241025152921114

FIRMA RECEPTOR:	
ACLARACIÓN:	
D.N.I.:	
FIRMA NOTIFICADOR:	
ACLARACION:	
LEGAJO Nº:	2062/03 11609/12

Va de suyo que la contribuyente SAB -notificada de ambas D.O. como vimos que lo fue- no ingresó los tributos determinados en el término de intimación, no interpuso el recurso de reconsideración previsto en el art. 76 inc. "a", LPF, ni recurrió tampoco en apelación al Tribunal Fiscal de la Nación (cfme. art. 76 inc. "b", LPF).

3). La denuncia penal, el inicio de la presente causa, la instrucción y la etapa plenaria

Ello así –conforme se ha probado-, luego de dictada la D.O. de la deuda tributaria (IVA 2013, 2014 y 2015 e IG 2014), la Dirección Regional Resistencia de la AFIP-DGI formuló la **denuncia penal** en fecha **6 de J de 2018** ante la Fiscalía Federal de Resistencia, esto es, al día siguiente de la notificación de la Res.69/18, que saneó la Res.61/18, correspondiente al I.G. 2014, en un todo de conformidad al resultado de la fiscalización y a las D.O. (Res. 60/18 y 61/18 saneada por la Res. 69/18) dictadas por el Jefe Interino de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Resistencia de la AFIP-DGI, Cdor. **A**.

Como prueba documental, la denunciante acompañó *"la totalidad de las actuaciones administrativas labradas a la firma Sucesión de A B , O.I. N° 1.465.638"* (cfr. denuncia a fs. 1/13, primera cuestión, **"I.a"**, Documentales; incorporadas al expte.digital sistema Lex100 en fechas 20/08/2021 y 02/03/2021 y en físico en una caja reservada en Secretaría, Registro N° 1318), así como la documentación secuestrada en la causa *"Báez, L A s/Encubrimiento"*, Expte. N° 1317/2013, bajo custodia de G.N.A. en el edificio "Centinela", CABA (esto último incorporado al expte.digital Lex 100 en fecha 28/03/2023, en primera cuestión, **"I.b"**, Instrucción suplementaria, punto **"v"**).





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

Formulado el pertinente requerimiento fiscal de instrucción formal (cfr. fs. 15/30, *supra* en “**I.a**”, Documentales) dio comienzo la instrucción de la causa que quedó radicada ante el Juzgado Federal N° 2 de Resistencia, la que fue delegada al MPF, cfme. art. 196, CPPN (cfr. fs. 141, *supra* en “**I.a**”).

Durante la investigación instructorial, practicadas diversas diligencias probatorias (informe de la IGJ sobre la firma **ACSA**; informe del Juzgado Civil y Comercial N° 23 respecto del expediente sucesorio de A B , informes de la AFIP, etc); recepcionadas que fueron las testimoniales de la inspectora **Cardozo** (cfr. fs. 52/54) y de la supervisora **Q** (cfr. fs. 55/56); constituida la AFIP-DGI en querellante (cfr. 221), en fecha **29/09/2020**, el juez interviniente -Dr. E Bosch- dictó auto de procesamiento sin prisión preventiva contra los cuatro imputados de autos, **Báez, Mendoza, Bustos y Chueco**, por encontrarlos -a los tres primeros- *prima facie* penalmente responsables, en calidad de coautores (art. 45, CP), de los delitos de evasión agravada por el uso de documentos apócrifos (art. 279, 2° inc. “d”, Ley 27.430) por tres hechos: IVA 2013 (\$ 3.214.530,24), IVA 2014 (\$ 5.741.953,°°) e I.G. 2014 (\$ 11.005.807,64) y por el delito de evasión agravada por el monto (art. 279, 2° inc. “a”, Ley 27.430), por un hecho correspondiente al IVA 2015 (\$ 31.528.087,54), todos en concurso real (art. 55, CP) y contra **Chueco**, por encontrarlo *prima facie* penalmente responsable, en calidad de coautor (art. 45, CP), del delito de evasión agravada por el uso de documentos apócrifos (art. 279, 2° inc. “d”, Ley 27.430), por un hecho: IVA 2013 (\$ 3.214.530,24) (cfr. primera cuestión, “**I.a**”, en expte.digital incorporado al Lex100 en fecha 01/10/2020).

En lo que es aquí pertinente, apelado que fue dicho resolutorio, la Cámara Federal de Resistencia, en fecha **04/05/2021**, no hizo lugar a los recursos de apelación deducidos por las defensas y confirmó los procesamientos (cf. primera cuestión, “**I.a**”, incorporado al expte.digital).

Como fácil es de apreciar, el pronunciamiento cargoso provisorio emitido durante la instrucción (y confirmado por la Alzada) probatoriamente se sostiene en lo fundamental y en forma casi exclusiva en lo actuado en sede administrativo-tributaria, como en los magros testimonios de la inspectora **Cardozo** (cfr. fs.



#36213326#432784770#20241025152921114

52/54) y la supervisora **Q** (cfr. fs. 55/56), replicando las conclusiones y convalidando las impugnaciones y los ajustes efectuados en el Informe final de fiscalización y en las determinaciones de oficio practicadas por el fisco.

Durante dicho trámite instructorial se desestimaron medidas probatorias de descargo ofrecidas por las defensas (testimoniales, periciales) enderezadas a controvertir y resistir el resultado del proceso fiscalizador y las D.O. del fisco y, con aquel caudal probatorio, el Sr. Juez actuante convalidó la eficacia convictiva de cargo auspiciada por la denunciante-querellante y el MPF.

Tan es así que -advertidos del *defecto* del contradictorio debido-, en el fallo de Cámara que confirmó el procesamiento, se expresa que *“los argumentos vertidos por las defensas en orden al análisis de la documentación que fuera secuestrada en autos y que determinó la constitución del tipo agravado, requeriría de una minuciosa pericia, la que debería realizarse por expertos en la materia, si las partes del proceso así lo solicitan tanto durante lo que resta de la instrucción como -a todo evento- en la etapa de debate, mediante instrucción suplementaria”* (cfr. p.25, numeración interna resolución del 04/05/2021, el subrayado es propio).

Se ha probado que, luego de ello, formulado ofrecimiento de prueba pericial por la defensa de **Báez**, el 06/07/2021, el juez instructor -con sustento en el *“estado de autos, próximo a la vista establecida en el art. 346, CPPN”* y en que su producción ocasionaría *“una demora innecesaria en el plazo razonable de instrucción que tuviera su inicio en el año 2018”*-, dispuso que la medida peticionada *“deberá ser canalizada en la etapa previa al debate oral (instrucción suplementaria, art. 357 (...) conforme a una de las recomendaciones brindadas por la Alzada...”*.

Pues bien: corrida la vista del art. 346, CPPN, el MPF (30/08/2021) y la querrela (17/09/2021) formularon sus respectivos requerimientos de elevación a juicio de la causa (primera cuestión, **“I.a”**, incorporados al expte.digital Lex 100 -respectivamente- en fechas 07/09/2021 y 20/09/2021). En sendas piezas requirentes se replica *in totum* la valoración cargosa proveniente de las actuaciones administrativas como del auto de procesamiento y su confirmación.

Atento a que las defensas de **Báez** y del entonces imputado B (cfme. art. 349, CPPN) formularon oposición a la elevación de la causa a juicio,





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

en fecha **14/02/2022** el juez instructor interviniente las desestimó, elevó la causa a juicio y declaró clausurada la instrucción (cfr. auto de elevación, cit.en primera cuestión, “**I.a**”, incorporado al expte.digital Lex100).

Ingresada la causa a este Tribunal, el que -excusaciones mediante- quedó integrado en forma colegiada con las magistradas subrogantes que suscribimos la presente, practicada la citación a juicio, efectuada por las partes sus respectivas ofertas probatorias, en fecha **2 de marzo de 2023** se emitió el pertinente auto de prueba.

En la convicción de que el debate oral y público no debía (ni podía) en derecho realizarse contando solamente con los elementos colectados en sede administrativa y durante la instrucción de la causa, dado el carácter enjuto del plexo probatorio y del menguado contradictorio habido durante la instrucción, en el auto del 02/03/2023 se admitieron las pruebas ofrecidas por todas las partes: las colectadas durante la instrucción para ser válidamente incorporadas por lectura, las testimoniales ofrecidas por todas las partes a debate, así como la copiosa prueba instrumental e informativa propuesta para ser practicada en instrucción suplementaria (art. 357, CPPN).

Ello, en salvaguarda y reaseguro de un efectivo contradictorio oral, esto es, en aseguramiento del derecho de las defensas a contradecir -con contra-hipótesis y contra-pruebas- la hipótesis acusatoria, como en celoso resguardo de las garantías del debido proceso adjetivo y del pleno ejercicio del derecho de defensa en juicio de los imputados (cfme. arts 18 y 75 inc. 22°, CN y art. 8.1 y 8.2, CADH).

En la ocasión, esto es, en el auto del 02/03/2023, respecto del pedido de las defensas para la realización de la pericia contable e ingenieril, se dispuso que *“una vez recibidos todos los informes y documentos a peritar, deberán los peticionantes presentar perito de parte y se considerará”*.

Recepcionada por instrucción suplementaria la documentación requerida a peritar, en fecha **29 de agosto de 2023**, se emitió auto de admisión de ambas periciales: del **informe pericial contable**, que se practicó e incorporó al expte .digital Lex100 el **16/02/2024**, esto es, con antelación al inicio del debate el



#36213326#432784770#20241025152921114

22/02/2024 (cfr. en primera cuestión “II”) y del **informe pericial ingenieril**, practicado e incorporado al expte.digital Lex100 el **13/06/2024**, esto es, durante el curso del debate (cfr.en primera cuestión, “II”).

Quedó así conformado en sede plenaria un acervo probatorio copioso, de fuente plural (documental, informativa, periciales), a lo que se sumó, en el transcurso del alongado debate -como se dijo *supra*-, la recepción de un total de 24 testimonios, incluidos los de los peritos (contadores e ingenieros) luego de recepcionadas las pericias, cuyas declaraciones testimoniales fueron también admitidas en el curso del plenario oral (cfr. acta de debate).

Con base en este abundante y frondoso cuadro probatorio reunido y en el documentado *iter* administrativo e instructorial descripto y que le precedió, se desarrolló el juicio oral y público de la presente causa.

En la valoración francamente disímil y discrepante que de ese acervo probatorio hicieron las partes enfrentadas en el contradictorio oral en relación al significado penalmente relevante (o no) de los hechos comprobados y/o a su encuadramiento típico (o no), quedó centrada la disputa, que es deber de esta jurisdicción examinar en forma minuciosa -crítica, racional y razonablemente-, guiados por el sistema de la sana crítica racional disciplinada por nuestro ordenamiento adjetivo, a lo que seguidamente me abocaré.

4). Inexcusable análisis preliminar

A los fines de dar adecuado tratamiento probatorio a la contienda en los términos en que las partes la han dejado establecida, de modo de recorrer analíticamente la atribución delictiva postulada por la acusación y ponerla en contraste con los planteos de las defensas técnicas que la refutan, corresponde repasar primero someramente:

*. Por un lado y solo en lo que aquí interesa, las previsiones de la **ley N° 11.683 -t.o. 1998 y sus modificaciones-** (en adelante LPF) y contrastarlas con lo ocurrido en el procedimiento seguido en autos en sede administrativa, para luego de ello,

*. Por otro lado, adentrarnos al escrutinio de la configuración típica del delito de evasión tributaria, en la figura del tipo base -evasión simple- del **art. 1°**, **RPT aprobado por art. 279 de la ley 27.430**, y del tipo agravado -evasión agravada- del **art. 2°**, misma ley; este último, en las dos variantes o supuestos:





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

la del **inciso “d”** (utilización de facturas apócrifas, siempre que se superare la suma de \$ 1.500.000,°) y la del **inciso “a”** (cuando el monto evadido superare la condición objetiva de punibilidad, que asciende a la suma de \$ 15.000.000,°), injustos por los que los imputados fueron acusados en plenario, de modo de verificar si aquellas normas legales, como premisa mayor del razonamiento subsuntivo, acogen (o no) la premisa menor fáctica que el cuadro probatorio reunido ha acreditado.

5). El proceso administrativo-tributario y la determinación de oficio

5.1). Las posturas de las partes

Sin perjuicio de lo resuelto en la primera cuestión relativo al planteo de nulidad -formulado por el **Dr. Chueco-** de la notificación de la D.O. y consecuente exclusión probatoria del acto determinativo de oficio, vistas las posturas de las partes abiertamente enfrentadas, es preciso examinar crítico -racionalmente el *iter* procedimental llevado a cabo por el fisco y apuntar sus defectos los que, aunque no adquieren entidad invalidante -cfme. se resolvió al rechazar aquel planteo de nulidad-, colaboran a reconstruir crítico-racionalmente los hechos e inteligir el desenvolvimiento de lo sucedido, su desenlace en sede administrativa y los fundamentos de la AFIP.

Por un lado, los defensores de los imputados cuestionaron críticamente -en oportunidad del art. 393, CPPN- con diversa intensidad, asignándole diversa entidad afectatoria del debido proceso y señalando las irregularidades en que el fisco habría incurrido durante el procedimiento administrativo-tributario de fiscalización, que desembocó en la determinación de oficio de la materia imponible arriba descripta y que se erigió en el objeto procesal de la presente causa, postulando que ésta había sido determinada sobre base presunta y que la prueba practicada durante el juicio demolió aquellas presunciones de la AFIP en que se sostuvo la hipótesis acusatoria.

Por su parte, al momento de evacuar las vistas y replicar, la **Dra. M** -en representación de la querellante- sostuvo que la D.O. “se llevó de conformidad a lo establecido en la ley 11.683 (...)”, que “las notificaciones se practicaron de conformidad al art. 100 incisos ‘b’ y ‘e’ (...)”, que “ni en sede



#36213326#432784770#20241025152921114

administrativa, ni en la instrucción, menos aún en el debate, se ha violentado el derecho de defensa de los imputados (...)” y que la D.O. había sido calculada sobre base cierta.

A su turno, el órgano acusador público **-Dr. Carniel-** expresó que *“la legalidad de los actos realizados por la AFIP debe ser avalada”* y que, a su criterio, *“el proceso administrativo era suficiente para sostener la viabilidad de la denuncia penal”*.

5.2). La ley de Procedimientos Fiscales N° 11.683 (t.o.1998 y modificaciones)

a). Sabido es que nuestro sistema está basado en la autodeterminación o autoliquidación de impuestos (DD.JJ.) por parte del contribuyente (art. 11, LPF) y que las sucesiones indivisas (tal, el caso de la Sucesión de A B) revisten el carácter de contribuyente, es decir, de sujeto para la atribución del hecho imponible, de conformidad al art. 5, inciso “d”, LPF.

Esto es, *“la LPF delegó en el sujeto pasivo del tributo la obligación de determinar el monto del mismo (‘autodeterminación’), que únicamente podrá ser reemplazado en esa función determinativa en los casos especialmente previstos”* (cfr. RIZZO, JM; *El procedimiento de determinación de oficio*, en Rev. Científica de Ciencias Económicas, Año 3, vol. 1, p. 79/110).

Claro que la DD.JJ. de la obligación tributaria responsabiliza al contribuyente por la exactitud de los datos en ella contenidos y, por tanto, puede ser objeto de un ulterior control por parte del organismo fiscal dadas las facultades de verificación y fiscalización que éste legalmente posee (arts. 13, 16, 17, 33, ss.y concs., LPF).

El fisco, al finalizar y cerrar el proceso de verificación y fiscalización deberá notificar de ello *“en forma fehaciente”* al contribuyente, como antes de su inicio debió notificar del mismo modo la Orden de Intervención (cfr. art. a continuación del art. 36, 1° y 3er. párrafos, LPF). Así, al finalizar la fiscalización, si notificados los ajustes, el contribuyente no los conformare presentando las DD .JJ. rectificativas pertinentes, se abre el procedimiento de la D.O. ante la División Revisión y Recursos.





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

Bajando al caso de autos en lo relativo al procedimiento de verificación y fiscalización (cfr. lo referido más arriba, en “**2.1**” y “**2.2**”), se ha comprobado lo siguiente:

Por un lado, que el requerimiento formulado a la SAB el **08/04/2016** por la inspectora **Cardozo** (ver **figura 1**), notificado *fehacientemente* que fue en el domicilio fiscal de la contribuyente, fue respondido tempestivamente por el administrador judicial **Bustos** (ver **figura 2**), aunque -claro está- resultó de cumplimiento imposible en virtud del secuestro de toda la documentación como resultado del allanamiento de la firma practicado el 09/04/2016 (para entonces, la empresa SAB estaba abierta y en funcionamiento).

Es dable dejar anotado que, en la ocasión y dada la imposibilidad de cumplir el requerimiento, el administrador **Bustos** solicitó a la inspectora un plazo adicional de 20 días más a partir de su vencimiento (22/04/2016) para darle cumplimiento, lo que no fue objeto de resolución alguna e incluso -cfme. está probado- la propia AFIP tardó un año en acceder y comenzar a desintervenir la documentación secuestrada y depositada en el edificio Centinela de la GNA, lo que recién pudo comenzar a hacer a partir del **27/04/2017**.

En cambio, por otro lado, a la finalización de la fiscalización dos años después (**marzo 2018**), la notificación de los ajustes cursada al mismo domicilio (ver **figura 13**) no obtuvo ninguna respuesta. Como lo declaró **Q**: “*dejaron el sobre en el domicilio de la SAB, porque no había nadie que los atiende en ese momento, con las hojas de trabajo, el acta de notificación y la pretensión fiscal muy detallada*”, reconociendo que “*las instalaciones estaban cerradas*”, que había un cuidador del que desconoce si “*tenía algún poder o algún grado de representación de la SAB*” (cfr. audiencia del 21/03/2024, arriba citada).

Ello determinó que se elevaran las actuaciones administrativas a la División Revisión y Recursos para la prosecución del trámite de D.O. (cfr. fs. 133, Informe final de fiscalización).

b). El procedimiento de determinación de la materia imponible a cargo de la AFIP **-determinación de oficio-** se halla legalmente previsto en dos supuestos: “*cuando no se hayan presentado las declaraciones juradas o resulten impugnables las presentadas*” (cfme. art. 16, primer párrafo, LPF), ocurriendo esto último en el caso que nos ocupa, según vimos.



#36213326#432784770#20241025152921114

Es pertinente dejar sentado que el acto determinativo de oficio regulado por la LPF tiene naturaleza declarativa y no constitutiva de la obligación tributaria, la que nace al configurarse el hecho imponible previsto por la ley.

Dicho procedimiento de D.O. es el conjunto de actos practicados en sede administrativo-tributaria destinados a establecer la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y la cuantía de la obligación a ingresar al fisco, sea determinándola -cuando el contribuyente no ha presentado las DD.JJ.- o corrigiéndola, impugnando las DD.JJ. presentadas, cuando a criterio de la AFIP ello corresponda de conformidad a la ley del impuesto de que se trate, de naturaleza extrapenal.

Este acto de D.O. *“solo compete a los funcionarios que ejercen las atribuciones de jueces administrativos”*, en el caso, al Jefe de la División Revisión y Recursos, juez administrativo, Cdor. **A**; en tanto *“las liquidaciones y actuaciones practicadas por los inspectores y demás funcionarios que intervienen en la fiscalización de los tributos, no constituyen determinación administrativa de aquéllos”* (cfme. 2º párrafo del art 16, LPF).

Se trata de un procedimiento administrativo que la doctrina y la jurisprudencia califica como excepcional, subsidiario, inquisitivo y reglado, en el que el acto, por un lado, *“goza de estabilidad y de la presunción de legitimidad”* y, por otro lado, *“debe resguardarse la plena vigencia del principio del debido proceso adjetivo”* (cfr. CATINOT, Silvia Guadalupe; *Análisis crítico de aspectos relativos al régimen penal tributario y previsional. Determinación de oficio sobre base presunta. Su idoneidad para constituirse en ‘notitia criminis’, como elemento fundante para la instalación del proceso instructivo en sede penal*, presentado en XL Jornadas Tributarias, Mar del Plata, 17 a 19/11/2010).

Se ha dicho que *“el procedimiento de D.O. tiene forma de juicio contradictorio y la vista del art. 17 de la ley 11.683 constituye un acto de fuerza equivalente al que, en el proceso judicial, tiene la citación del demandado, de trascendental importancia por su vinculación directa con la garantía constitucional de la defensa en juicio”* (cfr. SAIJ, SUK0026316, fallo del 31/03/2009).

En efecto: como lo previene el art. 17, LPF, *“El procedimiento de determinación de oficio se iniciará, por el juez administrativo, con una vista al*





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

contribuyente o responsable de las actuaciones administrativas y de las impugnaciones o cargos que se formulen, proporcionando detallado fundamento de los mismos, para que en el término de 15 días, que podrá ser prorrogado por otro lapso igual y por única vez, formule por escrito su descargo y ofrezca o presente las pruebas que hagan a su derecho. Evacuada la vista o transcurrido el término señalado, el juez administrativo dictará resolución fundada determinando el tributo e intimando el pago dentro del plazo de 15 días”.

En el caso de autos se ha probado (no ha sido controvertido), que notificada la contribuyente SAB en el domicilio fiscal el **26/04/2018**, conforme art. 100, inc. “e”, LPT, de la vista corrida por el juez administrativo para que formulara su descargo y ofreciere pruebas que hagan a su derecho, *“vencido el plazo, la responsable no presentó descargo ni ofreció pruebas”* (cfr. “Visto” de las **Res.60/18** y **Res.61/18**).

Prosiguiendo el trámite, el juez administrativo dictó, el **26/06/2018**, la **Resolución N° 60/18** determinativa de oficio del IVA (períodos fiscales 2013, 2014 y 2015) y, en igual fecha, la **Resolución N° 61/18** (saneada por la **Res .69/18** del 04/07/2018), determinativa de oficio del I.G. (período fiscal 2014), las que fueron nuevamente notificadas (cfme. art. 100 inc. “e”, LPF) en el domicilio fiscal de la SAB (ver *supra* **figuras 15 y 16**).

En ambos casos, esas D.O. fueron fijadas en la puerta principal del domicilio fiscal de la SAB, en la RN 16, km. 19,3, Resistencia; en el primer caso (D.O. del IVA) por *“no encontrar persona dispuesta a recibir”*; en el segundo (D .O. del I.G.) por encontrar el lugar cerrado.

Claro que, no puede pasarse por alto -como se probó- que ya para mediados de **2016** (esto es, 2 años antes) la empresa SAB había dejado de funcionar, estaba cerrada.

La Cdora. **MAa C** (empleada de la sucesión y que tenía a su cargo la contabilidad de la empresa) declaró que *“trabajó hasta junio del año 2016, cuando le enviaron el telegrama”* y explicó: *“en febrero del 2016 (...) estuvo de licencia por un embarazo de alto riesgo, la internaron (...) y después la trasladaron en avión sanitario a Bs.As., recién volvió al Chaco a mediados de marzo y no volvió más a la empresa porque estaba con licencia; que después fue el allanamiento y solo volvió a la empresa para juntar efectos personales,*



#36213326#432784770#20241025152921114

después quedó esperando el despido”. Preguntada “si le explicaron el motivo del despido”, contestó que “el despido era porque dejó de funcionar la empresa, no había más que hacer”.

Es dable inferir que esta situación de cierre que atravesaba la firma SAB y consiguiente *ausencia de fehaciencia e inutilidad* de las notificaciones que se cursaron entre **marzo y J de 2018** no podía ser desconocida por los funcionarios de la Dirección Regional Resistencia de la AFIP-DGI si tenemos en cuenta que de aquel allanamiento practicado el **09/04/2016** y ordenado por el juez Dr. Sebastián Casanello de la CABA, participaron 23 funcionarios, entre ellos -como se dijo más arriba- quienes tuvieron a su cargo la fiscalización y la determinación de oficio de la materia tributaria; me refiero a los Cdores. **Cardozo, Q, P y A** y eran conocedores de sus consecuencias. Como tampoco podía ser desconocida, por los funcionarios de la Dirección Regional Resistencia de la AFIP-DGI, por su difusión mediática, la problemática judicial penal que atravesaba **ACSA** -empresa controlante de la SAB- y su accionista mayoritario (**L Báez**), detenido desde el 05/04/2016.

c). Continuado con el examen del marco legal administrativo-tributario que desembocó en la D.O. que fijó el objeto procesal de las presentes, adquiere centralidad -lo que fue objeto de especial controversia entre las partes- determinar si la D.O. fue hecha sobre base cierta o sobre base presunta.

Dirimir esta cuestión y, en su consecuencia, contrastar las antitéticas posturas de las partes con base en la valoración de los elementos de prueba reunidos durante el plenario, adquiere significación dirimente a la hora de desentrañar la idoneidad (o inidoneidad) de esa D.O. en esta causa penal para formar convicción judicial y, especialmente, en esta etapa conclusiva del proceso.

O, dicho de otro modo: si esa D.O. en que concluyó el procedimiento administrativo-tributario, que se erigió en la hipótesis acusatoria venida a plenario con las piezas requirentes y que fue sostenida por el MPF y la querrela al momento de formular los alegatos acusatorios ha sido confirmada por la prueba colectada o si, en cambio, la prueba producida destruyó esa hipótesis acusatoria, como lo sostienen las defensas.





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

Sobre este tópico, el Informe final de fiscalización (cfr. fs. 133) refiere: “III. Fundamentos legales del ajuste. A). Utilización de base cierta: los ajustes realizados se basaron en la documentación que se indica en el expediente” (el subrayado es del original).

Al declarar en debate, la supervisora **Q** (cfr. audiencia del 21/03/2024) dijo que, en la fiscalización no usaron presunciones y explicó por qué, a su criterio, no habían hecho el ajuste sobre base presunta. Lo que dijo fue que *“en la SAB no usaron presunciones, porque usaron impugnación de facturas, apropiación indebida del Dec. 814, impugnación de crédito fiscal, impugnación del costo de esas facturas cuestionadas (...), así que no hubo presunciones en el caso de la SAB”*.

Las defensas postularon que la D.O. había sido practicada sobre base presunta y que la prueba colectada demuele esas presunciones del organismo recaudador.

Al momento de replicar, la representante de la querrela **-Dra. M-** afirmó que *“los ajustes practicados por la AFIP no están fundados en las presunciones del art. 18, Ley 11.683 (que, en rigor, configuran un catálogo de presunciones legales), sino que fueron realizados sobre base cierta”*.

En oportunidad de ejercer la dúplica, el defensor **Dr. V** controvertió enfáticamente ese aserto. Dijo: *“Base cierta se le puede decir a cualquier concepto, pero eso no deja de ser una inferencia, una presunción. La AFIP deduce, infiere (...). Lo que dijo la fiscalización es que, atento a la carencia de registros (...) se infiere que los documentos son apócrifos”*.

Va de suyo que la D.O. puede hacerse legalmente sobre base cierta o sobre base presunta, conforme lo prescribe el art. 16, primer párrafo *in fine*, LPF; esto es, *“en forma directa, por conocimiento cierto de la materia (base cierta), sea mediante estimación, si los elementos conocidos solo permiten presumir la existencia y magnitud de aquélla” (base presunta)*.

A su vez, el art. 18, primer párrafo, LPF, establece que *“La estimación (o sea, la estimación sobre base presunta) 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...”*, y enuncia a continuación algunos indicios.



#36213326#432784770#20241025152921114

El DRAE define el término *presumir* como “*sospechar, suponer o conjeturar algo por los indicios o señales que se tienen*”, registrando como sinónimos del término “*presunción*” (acción y efecto de presumir) suposición, sospecha, conjetura, creencia, inferencia.

El Tribunal Fiscal de la Nación (TFN) definió “*presunción*” como “*aquella operación lógica tendiente a afirmar la existencia o dimensión de un hecho desconocido a partir de uno conocido, que según la experiencia le sigue o precede*” (cfr. TFN, Sala A, 30/11/1999, “**Denisi, J R s/Rec.apelación Impuesto a las Ganancias**”, Rev.Impuestos 2000-A-729).

Claro que las presunciones deben partir de un hecho cierto, no pueden partir de otras presunciones, en tanto si se pretendiera efectuar una ‘*cadena*’ de presunciones, o ‘*presunción de segundo grado*’, partiendo del hecho supuesto inferido para derivar un nuevo hecho también presumido, se estaría faltando a la gravedad, precisión y concordancia que el indicio debe reunir para fundar en él la presunción, restándole verosimilitud y certeza a la conclusión final.

Se ha dicho que “*la presunción es una operación conjetural que, a partir de un hecho conocido con certeza, infiere la probabilidad de que haya ocurrido otro, cuya existencia estrictamente se ignora. Formalmente la presunción supone: a) un hecho cierto (hecho inferente, comprobado o fundante) sobre cuya existencia no existen dudas; b) elaborar a partir de él una regla de experiencia que nos dice cómo es normalmente la probabilidad de la existencia de otro hecho (hecho inferido, presumido, fundado) sobre el cual, en realidad, no tenemos certeza alguna*”. Así, “*los tres elementos presentes en el juicio presuntivo son: una afirmación base, la afirmación resultado o presumida, y el enlace o nexo lógico existente entre ambas (...), la ausencia de algunos de estos componentes desvirtúa el instrumento (...), la distorsión de algunos de ellos podría hacerles producir efectos contrarios a los que normalmente se esperan*” (cfr. LITVAK, Jy LASPINA, Esteban; *La imposición sobre base presunta*, Edit. La Ley, 2007, p. 55).

Es pertinente destacar que la D.O. sobre base cierta constituye legalmente el sistema cronológicamente prevalente, quedando reservada la estimación sobre base presunta (método indiciario) solo para aquellos supuestos en que la AFIP carezca de los elementos necesarios –“*en forma directa, por*





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

conocimiento cierto de la materia”- para establecer la existencia y cuantificación de la obligación tributaria.

Este tipo de determinación sobre base cierta requiere, por parte de la AFIP, reunir la información necesaria durante el ejercicio de su función fiscalizadora, ya sea que ésta sea proporcionada por terceros o por el propio contribuyente, de modo de probar certera y fundadamente la existencia del hecho o acto que motiva el ajuste.

En cambio, la determinación de oficio sobre base presunta no es un procedimiento de uso discrecional por la AFIP, sino que tiene carácter subsidiario, excepcional y debidamente fundado, pues solo en los casos de excepción específicamente regulados se puede recurrir a la determinación sobre base presuntiva.

Así lo sostiene **Dino Jarach** al expresar que *“la alternativa entre determinación cierta y presuntiva no está librada al criterio discrecional de la Administración, sino que depende de una comprobación sobre la posibilidad o imposibilidad de efectuar la determinación cierta. La regla es y debe ser la determinación cierta, o sea el conocimiento directo de la materia imponible; no es una elección discrecional la que la ley acuerda a la Dirección para determinar en una u otra forma”* (JARACH, Dino; *Curso superior sobre Derecho Tributario*, Tomo I, p. 310, el subrayado no es del original).

Claro que el sentido que porta la utilización de la determinación sobre base presunta es la de reconstruir la materia imponible omitida en base a la estimación que realiza la AFIP, de modo tal que dichas presunciones tengan el poder de sustituir, corregir, la materia declarada por el contribuyente (cfr. CHICOLINO, Ricardo y otros; *Cuestiones fundamentales de procedimiento tributario nacional*, Ed. O. Buyatti, 2007, p. 177).

Mas, existen diversos tipos de presunciones. Están las presunciones simples u hominis en las que, partiendo del indicio como hecho cierto, conocido y comprobado por prueba directa, el juez efectúa una inferencia basada en las máximas de la experiencia, que constituye una conjetura cierta que es la esencia de la presunción. Un indicio no prueba. Varios indicios ciertos, unívocos, unidireccionales, no ambivalentes (o no anfibológicos), permiten arrojar certeza sobre un hecho que se quiere probar.



#36213326#432784770#20241025152921114

Su límite está marcado por lo establecido en el **art. 163, inc. 5°, CPCCN**:
“...Las presunciones no establecidas por ley constituirán prueba cuando se funden en hechos reales y probados y cuando por su número, precisión, gravedad y concordancia, produjeran convicción según la naturaleza del juicio, de conformidad con las reglas de la sana crítica”.

Y, por otra parte, existen las presunciones legales. La LPF, en su art. 18 (incisos “a” a “g”) y los dos artículos s/n° a continuación del art. 18, establecen presunciones legales para determinar la materia imponible y su cuantía. En ellas es el legislador el que ha definido, partiendo de un hecho conocido (indicio), el hecho presunto que se deriva de aquél, convirtiendo determinados indicios en presunciones. Es decir, el enlace entre el hecho conocido y el desconocido ha sido puesto por la ley y alcanza para fundar una presunción.

“Las presunciones legales son, por definición, consecuencias que el legislador impone extraer a partir de un hecho conocido. Al aplicarla, quien las interprete deberá remontarse desde el hecho conocido al hecho desconocido, según una regla de experiencia que no le es propia sino que viene indicada por el legislador” (CARRARO, J M; *Presunciones tributarias en materia penal*, en www.pensamientopenal.com.ar/system/files/2018/12/doctrina47243.pdf).

Se trata de presunciones legales relativas o *iuris tantum* que admiten prueba en contrario y que, por lo tanto, producen el efecto de invertir la carga de la prueba, esto es, el efecto de trasladar la prueba al contribuyente al igual que las presunciones *hominis*.

Pues bien: en el caso de autos, adelanto que -a mi criterio- conforme se desprende del propio Informe final de fiscalización, conformado y replicado en sus conclusiones por el juez administrativo al practicar las D.O. por **Res.60/18** (D.O. del IVA 2013, 2014 y 2015) **y 61/18** (D.O. del I.G. 2014, saneado por Res .69/18), en el análisis de compras y gastos (impugnación de crédito fiscal en IVA) por operaciones con proveedores cuestionados y cuya facturación fue calificada de apócrifa, se utilizó base presunta y, básicamente, presunciones simples u *hominis* cuyo enlace lógico y basado en las máximas de la experiencia es preciso examinar, según veremos más abajo.





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

Ello, sin perjuicio de que la fiscalización se haya nutrido de la base de datos de la AFIP y de la documentación que se dice compulsada (cfr. fs. 114 informe final), aunque de forma incompleta y sin reunir la información necesaria durante la tarea fiscalizadora de modo de probar certeramente la existencia del hecho presumido y el acto motivo del ajuste, según veremos, así como utilizando diversa metodología según el proveedor de que se tratara, según lo expresaron **Cardozo y Q** (cfr. *supra*).

A mi criterio, son las mismas expresiones formuladas en el Informe final de fiscalización acerca de que “*no se hallaron elementos que permitan probar la veracidad de las operaciones*” (reiteradas en el análisis de toda la facturación calificada como apócrifa), de la que se sigue que, por no haberse hallado esos elementos (esto es, por falta de información acreditativa de la existencia de la operación) “se concluye...”, “surge...”, “se puede inferir...”, términos empleados éstos que nos revelan claramente que sus conclusiones no se fundaron en *base cierta*, esto es “*en forma directa, por conocimiento cierto de la materia*” (como se sostiene en el Informe de fiscalización -cfr. fs. 133- y lo expuso la **Dra. M** al alegar) sino “*mediante estimación, si los elementos conocidos solo permiten presumir la existencia y magnitud de aquélla*”, esto es, sobre base presunta (cfr. art. 16, primer párrafo, LPF).

d). Es dable dejar sentado, por otro lado, que el art. 18, 1er. párrafo, RPT, Ley 27.430, al establecer que “*El organismo recaudador formulará denuncia una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria (...)* aun cuando se encontraren recurridos los actos respectivos” no introduce una condición de procedibilidad para el proceso penal, aunque si la denuncia es promovida por la AFIP (como en el caso), el dictado de la D.O. debe precederla, mas no requiere que dicho acto se encuentre firme. Los casos contemplados en el segundo párrafo de dicho artículo y el supuesto de que la denuncia penal pueda ser formulada por un tercero (cfme. 3er.párrafo, art. 18), nos indican claramente que la ley penal tributaria no ha establecido un tratamiento diferente al disciplinado por el CPPN, cuyos principios generales son los que rigen en la materia penal tributaria que nos ocupa.

Una interpretación arM y congruente de los arts. 18, 19 y 20, RPT, Ley 27.430, nos señala que la regla general del régimen legal diseñado en



#36213326#432784770#20241025152921114

materia tributaria habilita tanto el desarrollo paralelo de las impugnaciones al acto administrativo de D.O., incluida la vía contencioso administrativa o judicial que se interponga en su contra, como igualmente el proceso de ejecución fiscal persiguiendo el cobro de la deuda tributaria.

La CNAPE, Sala B, *in re* “**HSBC Bank Argentina**”, en fallo del 31/08/2017, ha expresado: “*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*”.

Vale decir: ni el juez, ni el fiscal, se encuentran acotados y/o vinculados por la determinación efectuada por la AFIP, ya que el proceso penal procura lograr la **verdad material** acerca de un hecho delictivo pasado y de todas las circunstancias relevantes para su juzgamiento, en razón de lo cual “...*en el proceso penal, el juez puede apartarse y hasta desconocer los hechos y las conclusiones a las que llegara el juez administrativo en la determinación de oficio de las obligaciones fiscales del contribuyente denunciado*” (cfme. Cámara Federal de Rosario, causa “Idígoras, Gregorio M s/Ley 24.769-Incidente de apelación”, 21/05/2009).

La doctrina y jurisprudencia son absolutamente contestes al respecto. La CNAPE, Sala B, reg. N° 58/2004 expresó que “*Para dar comienzo a un proceso no se exige la previa comprobación de la materialidad de un hecho ilícito, pues ésta es una de las situaciones que deben investigarse ...*”.

Ha dicho también la doctrina que el acto determinativo de oficio “*no enerva el principio constitucional de inocencia y, por ende, tal procedimiento administrativo no puede trasvasarse al proceso penal, bajo pena de alterar la seguridad jurídica*”, en tanto “*ello llevaría a imponer la verdad formal versus la verdad real, y es esta última la que desaloja la mentada presunción de inocencia para insertar el principio de culpabilidad*” (DIAZ, Vicente O; *La seguridad jurídica en los procesos tributarios*, Ed.Depalma, p. 73).

Con idéntica inteligencia se expresó que “*es inconveniente que el sistema presuncional abandone las fronteras administrativas, ingresando en el territorio penal*” (F, O; *Garantías constitucionales*





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

comprometidas en la determinación de oficio de la materia tributaria por medio de presunciones, en VV.AA., "Derecho Penal Tributario", tomo II, p. 138)

En la misma línea la Sala I de la CNCP (*in re "Muller, C Eusebio s/rec.de casación"*, 22/03/2006) sostuvo: *"Aunque a la luz de lo dispuesto en el art. 18, ley 24.769, el organismo recaudador estuviere inhibido de formular denuncia sin la correspondiente determinación de oficio, su presentación ante el juez o el fiscal surte el efecto de 'notitia criminis' que debe provocar la inevitable reacción del titular y exclusivo promotor de la acción penal pública (...), en tanto "la instrucción penal tiene por objeto precisamente: 1) comprobar si existe un hecho delictuoso mediante las diligencias conducentes al descubrimiento de la verdad, 2) establecer las circunstancias que califiquen el hecho, lo agraven, atenúen o justifiquen o influyan en su punibilidad (...). Es decir, la comprobación de la materialidad del ilícito, la responsabilidad y punibilidad corresponden al Poder Judicial y no a la Administración"*.

Queda claro, entonces, que la D.O. -sobre base cierta o presunta- puede fundar una denuncia penal a título de **'notitia criminis'**, habilitando así la instrucción penal preparatoria y, a tales efectos, no se requiere la certeza o el convencimiento de la materialidad del injusto. El inicio del proceso penal nacerá ante la mera *sospecha* o posibilidad acerca de la existencia de una hipótesis delictiva que -precisamente- es la que deberá investigarse. Mas la sentencia condenatoria y consiguiente imposición de la pena por parte del juez o tribunal penal dependerá del análisis de la totalidad de los elementos aportados a la causa, de los elementos probatorios reunidos en la etapa instructorial y en la de juicio que le permitan acreditar de manera certera los presupuestos típicos requeridos por la LPT para el tipo penal de que se trate.

Es que, como con razón lo dijo el **Dr. Carniel** al replicar: *"El proceso administrativo era suficiente para sostener la viabilidad de la denuncia penal"*.

Lo que corresponde a esta jurisdicción discernir en este estadio es precisamente si ese proceso administrativo-tributario que, como hipótesis delictiva, presidió el *factum* venido a esta sede de juicio y se erigió en la hipótesis acusatoria en oportunidad del art. 393, CPPN, luego de un análisis crítico racional de la prueba reunida, es *suficiente* para dictar sentencia en el sentido propiciado por los órganos acusadores público y particular.



#36213326#432784770#20241025152921114

6). El delito de evasión tributaria

6.1). Las posturas de las partes

Recordemos, como lo vimos al inicio: tanto el MPF como la parte querellante AFIP-DGI, de acuerdo a la valoración del plexo probatorio que efectuaron, acusaron a los cuatro imputados por los hechos venidos a juicio en un todo de conformidad a la plataforma requirente, subsumiendo sus conductas en la figura de evasión agravada por el uso de facturas apócrifas (art. 2° inc. “d”, aprobado por art. 279 de la ley 27.430) correspondientes al IVA 2013, IVA 2014 e IG 2014 y por el delito de evasión agravada por el monto (art. 2° inc. “a”, aprobado por art. 279 de la ley 27.430) correspondiente al IVA 2015, cuatro hechos en concurso real (al imputado **Chueco** solamente -como se había requerido- por un hecho: IVA 2013).

Por su lado, con una valoración asaz disímil del acervo probatorio allegado al proceso en instrucción suplementaria, las defensas controvirtieron que se haya acreditado la ilicitud penalmente relevante de los hechos enrostrados y/o que los mismos fueran típicos de evasión tributaria, como también -en subsidio- refutaron la alegada intervención de sus asistidos en ellos, propiciando la absolución de sus pupilos.

Así: el **Dr. I Z** (por la defensa de **Bustos**) centró su hipótesis defensiva en dos ejes, alegando que *“la prueba ha demostrado que los hechos traídos a juicio no constituían delito y que no se ha probado la participación en ellos de su defendido”*.

Los **Dres. V y L** (por la defensa de **Báez**) sostuvieron *“la inexistencia de delito en los términos del art. 336 inc. 2°, CPPN”* y, subsidiariamente, *“la atipicidad de los hechos, en tanto no constituyen delito penal, cfme.art. 336 inc. 3°, CPPN”*; sin perjuicio de alegar -en segundo subsidio- la aplicación en favor de su asistido del principio *in dubio pro reo* (art. 3, CPPN) por existencia de duda razonable.

En ejercicio de su autodefensa, el imputado **Chueco** -aunque focalizó su defensa en la nulidad articulada, cuyo rechazo fue resuelto en la primera cuestión- adujo centralmente que no se ha probado su intervención en el hecho punible que se le achaca (cfme. art. 13, Ley 27.430), sin perjuicio de postular además que, conforme el principio de culpabilidad y dado que fue administrador





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

judicial de la SAB entre el 10/10/2012 y el 12/07/2013, su responsabilidad solo podría circunscribirse al IVA períodos enero a junio de 2013, no a todo el período fiscal 2013 y que los ajustes por el total de aquellos 6 períodos ascienden a \$ 1.380.722,90, no superando -en consecuencia- la condición objetiva de punibilidad de la evasión simple, proclamando su atipicidad.

El defensor **Dr. A** (en la asistencia del encartado **Mendoza**) propició la absolución de su defendido “*por no encuadrar los hechos en figura penal alguna y, subsidiariamente, por no haber intervenido en los mismos*”.

6.2). La configuración típica del delito de evasión

El art. 1°, RPT, aprobado por art. 279, Ley 27.430 -delito de evasión simple- describe y reprime la conducta del “*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, (...), siempre que el monto evadido excediere la suma de \$ 1.500.000,°° por cada tributo y por cada ejercicio anual, aunque cuando se tratara de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año*”.

El ‘monto evadido’ –proyección en sede penal del aspecto objetivo de la obligación tributaria- refiere solamente al capital de dicha obligación, excluidos los intereses (moratorios y punitivos) y las multas.

Es pertinente destacar que, en el 2do.párrafo de dicho artículo, el RPT aprobado por ley 27.430 define el ‘monto evadido’ -en exceso del cual se configura típicamente el delito de evasión- como “*condición objetiva de punibilidad*”, zanjando así aquel debate doctrinario que consideraba a los montos y umbrales previstos en el RPT como elementos integrantes del tipo objetivo.

A su vez, el art. 2°, misma ley -delito de evasión agravada-, castiga más severamente “*cuando en el caso del art. 1° se comprobare cualquiera de los siguientes supuestos*”, que describe en sus cuatro incisos.

En lo que aquí nos interesa -conforme la acusación formulada-, el inciso “a” describe el delito de evasión agravada por el monto: “a) *cuando el monto evadido superare la suma de \$ 15.000.000,°°*”. Y, por su parte, el inciso “d”, tipifica y castiga el denominado delito de evasión por uso de documentación apócrifa, esto es, cuando “d). *Hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente*



falsos, siempre que el perjuicio generado por tal concepto superare la suma de \$ 1.500.000,°°”.

Como surge del propio texto del **art. 2°** (“cuando en el caso del art. 1° se comprobare cualquiera de los siguientes supuestos”) vemos que estos supuestos agravatorios que la norma contempla, no describen por sí mismos una conducta delictiva, sino que ellos configuran diversas agravantes del tipo básico (evasión simple), en razón de lo cual la acción de que se trate debe contener los elementos típicos correspondientes al art. 1°, aplicándose la agravante cuando concurra/n además el/los supuesto/s de agravación involucrado/s.

Por tanto, dados los supuestos de evasión agravada por el que los imputados fueron acusados, ello nos remite necesariamente a examinar primero si están (o no) comprobadas las conductas claramente individualizadas como evasión tributaria que describe el **art. 1°**, esto es, la figura básica de evasión o evasión simple.

a). El tipo básico

Se ha dicho que el bien jurídico tutelado por el RPT abarca la protección de la intangibilidad de los tributos y de los recursos destinados a la seguridad social por el fisco, a fin de permitirle al Estado cumplir con sus objetivos específicos de bien común o bienestar general (cfme. CJSN Fallos 308:1).

Es hoy mayoritaria la formulación acerca de que el bien jurídico tutelado lo constituye la ‘*hacienda pública como concepto dinámico*’ o la ‘*hacienda pública en su faz dinámica*’. Esto es, la evasión es un delito de daño que afecta al bien jurídico protegido -la hacienda pública entendida en forma dinámica-, de modo tal que impida al fisco la disponibilidad del recurso tributario para el cumplimiento de sus fines.

Es conteste la doctrina en considerar que estamos ante una ley penal en blanco en tanto pune una conducta que resulta individualizada en otra ley formal de naturaleza extrapenal -emanada del Poder Legislativo con resguardo del principio de legalidad tributario- que es la que regula el tributo de que se trate y cuyo elemento esencial es la configuración del hecho imponible previsto por esa ley y constitutivo de la obligación tributaria. Ello, en tanto no puede haber evasión si no ha nacido la obligación tributaria en cabeza del contribuyente.





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

Estamos en presencia de un delito doloso (de dolo directo) y de resultado lesivo consistente *“en el empleo de un ardid para alterar algún aspecto de la obligación tributaria que se traduce en la falta de ingreso exacto de la cuota tributaria, provocando así un daño a la actividad recaudatoria y financiera del Estado”* (LOPETEGUI, Robertino; *Delito fiscal: la evolución del mundo mínimo en el particular caso de Argentina*, en www.cijur.mpba.gov.ar/doctrina).

Villegas afirma que *“evadir” proviene del latín ‘evadere’, que significa ‘sustraerse de algo donde se está incluido’. Pero conceptualmente -aclara- la evasión se logra mediante conductas fraudulentas u omisivas, por lo cual, para ser punible en esta figura, debe ser acompañada por el fraude, el cual se configura cuando el resultado (la eliminación o la disminución de lo adeudado) se logra utilizando las conductas que la norma describe, aunadas en la clásica expresión penal del ‘ardid o engaño’* (VILLEGAS, H B.; *Régimen penal tributario argentino*, Depalma, Bs.As., 1998, p.275).

La evasión tributaria es, entonces, todo acto u omisión que, con ardid o engaño y contrariando la ley fiscal, provoca la disminución o total eliminación de la carga tributaria y consiguiente no ingreso al fisco de lo adeudado. Por ello se ha dicho que se trata de un delito complejo, ya que no se estructura con una acción y un resultado; tiene estructura doble que se concreta en ese hacer (conducta activa) o no hacer (conducta omisiva) -modalidades de la acción y omisión típicas- que es ese genéricamente denominado *ardid o engaño*, como elemento de la tipicidad objetiva.

Oubiña sostiene que existe una relación de género a especie entre evasión y fraude fiscal, ya que para que exista este último debe mediar el elemento intencional (dolo), mientras que se pueden evadir impuestos por culpa o negligencia. A lo que agrega: *“La distinción es fundamental, ya que lejos de tratarse de una cuestión semántica, tiene importantes consecuencias jurídicas: si se sancionara con prisión la evasión, en ciertos supuestos estaríamos convalidando la prisión por deudas, desterrada de nuestro ordenamiento jurídico”* (OUBIÑA, J A.; *Evasión: artículo 1° y 2° de la Ley Penal Tributaria 24.769*”, “Derecho Penal Tributario -I”, en Revista de Derecho Penal, Derecho Penal Económico, Rubinzal Culzoni, Santa Fe, 2007, p. 285).



#36213326#432784770#20241025152921114

Es ocioso recordar que *no hay prisión por deudas*; nadie puede ser condenado en sede penal por no pagar los impuestos. Lo penalmente ilícito es el acto o la maniobra ardidosa tendiente a ocultar o enmascarar la real situación tributaria del contribuyente (elemento material), realizada con la intención de no tributar en su justa medida y, en consecuencia, no ingresar al fisco lo adeudado (dolo directo).

En efecto: como vimos, el **art. 1°** no sanciona penalmente cualquier evasión impositiva, sino solo la que se acompaña de ciertos medios (comisivos u omisivos) típicos, esto es, de *“declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño”*.

En consecuencia, la presencia del ardid es indispensable para la configuración del tipo penal de evasión, porque el simple incumplimiento o la demora en el pago del tributo nunca puede dar lugar a los injustos penales definidos por el RPT.

Ya desde su propia redacción ronda en la figura de la evasión del art. 1° una idea dogmática análoga a la de la estafa, lo que ha sido materia de discusión en la doctrina. Sin ingresar en ello, solo quiero remarcar dos aspectos que entiendo relevantes.

Por un lado, que tanto en la figura de la estafa como en la de la evasión tributaria se ha acudido, como técnica legislativa (cualquier sea el mérito o el demérito que queramos atribuirle a dicha técnica), a una enumeración ejemplificativa, no taxativa, de distintas formas de engaño, para culminar con una denominación genérica. Así, en el art. 172, CP, se concluye en: *“o valiéndose de cualquier otro ardid o engaño”*. Y, en el art. 1°, RPT, en: *“o cualquier otro ardid o engaño”*.

A este respecto se ha expresado que, en esa técnica de concluir en la *denominación genérica*, la ejemplificación de la descripción de diversas conductas que le precede cumple una función restrictiva de la fórmula general y que *cierra* semánticamente la denominación genérica. Esto es, no basta -en ambos casos- de *cualquier otro ardid o engaño*, sino que es necesario que ese ardid o engaño presente entidad análoga o equivalente a los casos que se señalan en el tipo de modo ejemplificativo (cfr. POLEDORE PELÁEZ, Anabella; *El ardid o engaño idóneo como elemento constitutivo del delito de evasión*





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

tributaria, en “Derecho Penal Tributario -”, en Revista de Derecho Penal, Derecho Penal Económico, Rubinzal Culzoni, Santa Fe, 2007, p. 301, con cita de Zaffaroni).

A lo que me permito agregar: esa hermenéutica restrictiva de la enunciación genérica (“o cualquier otro ardid o engaño”) en el sentido postulado, es la que se concilia con el principio constitucional de legalidad estricta que rige en materia penal.

Ello nos lleva a indagar o preguntarnos, por otro lado, en el segundo aspecto que he mencionado relativo a cuál es la clase de ardid o engaño -no enunciado por el tipo, pero de entidad análoga a las “*declaraciones engañosas*” y/o a las “*ocultaciones maliciosas*”-, que es requerido para tener por configurada la exigencia típica de la evasión.

O, dicho de otro modo: al describir la conducta típica de la forma en que lo hace, el art. 1° nos señala que no cualquier conducta llevada a cabo para evitar o dificultar la determinación del tributo puede ser constitutiva del delito de evasión. La respuesta es, entonces, que debe tratarse de un **ardid o engaño idóneos**.

La doctrina y la jurisprudencia es abrumadoramente conteste en avalar esta postura. Se ha expresado que el tipo penal prevé medios ardidosos o engañosos que, “*como resultado inmediato, deben ser aptos para lograr ocultar, modificar, disimular o no revelar la real situación económica o patrimonial del contribuyente*” (CNAPE, Sala B, “Vinnie S.A.”, 08/08/1996).

En igual línea e incluso yendo más allá (en otra analogía con la estafa), **Ávila** sostiene que “*si bien es cierto que el tipo de evasión no exige, como elemento constitutivo, el error de la víctima o de un tercero generado como consecuencia de un ardid o engaño desplegado por el sujeto activo que ocasione un desprendimiento patrimonial perjudicial, como sí lo requiere la estafa, ello no conlleva necesariamente a sostener que ese ardid o engaño carezca de destinatario o que sea indiferente la eficacia del despliegue de esta actividad para la configuración del delito*”. A lo que añade: “El ardid o engaño se utiliza para ocultar, modificar o disimular la situación económica o patrimonial del incumplidor, tal que dificulte o impide la función de control y determinación”, por cierto, a cargo del organismo recaudador (ÁVILA, J; *Régimen penal*



#36213326#432784770#20241025152921114

tributario, en Rev.de Derecho Penal y Procesal Penal, LexisNexis, junio 2006, p. 1225 y ss, el subrayado es propio).

El Juzg.Fed. de Córdoba, *in re* “**Besora, J**”, el 08/08/2019, expresó: “*La evasión fiscal requiere de un ardid que debe ser idóneo, es decir que tenga aptitud suficiente para burlar al Fisco, de forma que dicho ardid o engaño debe producir el error y el error debe producir la falsa apariencia de correcto cumplimiento. No se ha dado este ardid idóneo que la figura requiere, ya que la presentación de la DDJJ ‘sin movimiento’ o ‘con base 0’, por sí sola, no implica un ardid con idoneidad suficiente para hacer caer en error a un organismo altamente calificado y que cuenta con vasta información en su base de datos como lo es la AFIP-DGI*”. En igual sentido, Cám.Fed.de Córdoba, sala B, “**Chauque, Maximiliano**”, 27/04/2017; CNAPE, Sala A, “**Eurnekian, E**”, 03/08/2004.

Ello así, en el tipo bajo examen, constituye *ardid* el empleo y despliegue de artificios o maniobras de disimulación u ocultamiento de la realidad con aptitud suficiente para burlar al fisco, es decir, idóneas para el logro de ese fin. Constituye *engaño* la aserción, por palabras o actos, que faltan a la verdad, presentando como verdadero lo que en realidad se sabe que es falso y con igual idoneidad de burlar al fisco.

En definitiva: para que la conducta recale en el tipo del art. 1º, RPT, el ardid o engaño, desde una perspectiva *ex ante*, debe presentarse con entidad objetiva suficiente para dificultar o entorpecer las funciones de control y determinación propias de la AFIP y así lograr ocultar la existencia o real cuantía del tributo en cabeza del contribuyente obligado a su pago (cfr. POLEDORE PELÁEZ, A.; *Ibidem*, p. 304).

No puede dejar de mencionarse que, la figura básica (**art. 1º, primer párrafo, in fine**) consagra una ‘*regla de cómputo*’: “*por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año*”, dada la vinculación que ello guarda con el concurso material o real de delitos.

b). El tipo agravado

b.i). La evasión agravada por el monto





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

Como vimos, encontrándose configurada la conducta típica prevista por el art. 1° en los términos expuestos, cuando *“El monto evadido superar la suma de \$ 15.000.000,°°”*, cobra vocación aplicativa el supuesto agravatorio previsto por el **inciso “a”, art. 2°, RPT.**

“El principal argumento para establecer un umbral mínimo en los delitos económicos tiene que ver con un objetivo de política criminal que tiende a contener la norma represiva reservándola para las conductas de gran cuantía”, lo que ha hecho ingresar a la materia penal-tributaria un nuevo principio de orden estrictamente tributario: *‘el principio de recaudación’* (LOPETEGUI, R.; *op.cit.*, con cita de Schindel, Ángel; en Revista de Derecho Fiscal, N° 5, 2009, p. 57).

Va de suyo que, en una economía de rasgos inflacionarios como la nuestra, la falta de actualización del umbral de punibilidad (adviértase que la ley 27.430 fue publicada en el B.O. el 29/12/2017) amplía el margen de actuación del *ius puniendi* del Estado y, con ello, se aleja del programa político-críminal diseñado y destinado a combatir las grandes evasiones, con la incidencia adicional que ello tiene en la afectación de los principios de subsidiariedad y de mínima intervención.

b.ii). La evasión agravada por el uso de facturación apócrifa

La ley describe el supuesto de evasión agravada contemplado en el **inciso “d”, art. 2°**, cuando *“Hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos, siempre que el perjuicio generado por tal concepto superar la suma de \$ 1.500.000,°°”*.

No existe una definición legal de *facturas* o *documentación apócrifa*, lo que ha suscitado diversas apreciaciones o conceptualizaciones de este fenómeno y una abundante jurisprudencia sobre el tópico. Así, **Cardozo** (cfr. audiencia del 10/04/2024) expresó que *“el concepto de apócrifo es muy amplio (...), que se impugnaron esos comprobantes por carecer de realidad económica en función de todos los elementos que hallaron, o sea el concepto de apocricidad es complejo, no se puede decir esto es apócrifo fácilmente”*.

A (cfr. audiencia del 23/04/2024) declaró que la denominación *facturas apócrifas* *“es utilizada normalmente en la jerga tributaria pero lo que refleja es que, en realidad, no existió el hecho imponible en la operación que*



#36213326#432784770#20241025152921114

está documentada a través de la factura, por lo que él prefiere decir 'la no realización del hecho imponible' que es el que genera en el IVA lo que es el crédito y el débito fiscal y, a su vez, en el IG lo que significa el gasto, la no realización del hecho imponible y el cómputo de ese documento hace lo que es un ajuste fiscal".

Por su parte, la **CSJN** viene siendo muy clara al señalar (cfr. autos "**Feretti, Félix E**", 10/03/2015, en Fallos 338:169), en relación al IVA,

que "la legitimidad material de las operaciones requiere la verificación del hecho imponible respecto del vendedor que como tal aparece consignado en las facturas de compra, como un requisito indispensable para que resulte admisible el cómputo del crédito fiscal por el adquirente" (cfr. PORPORATTO, P -Vocal 6°

Nom., TFN, Sala B-; Facturación apócrifa. Lineamientos de jurisprudencia y algunos mecanismos de prevención, en Conversatorio con el CEAT, 07/02/2020).

La construcción jurisprudencial sobre este extendido fenómeno de la facturación apócrifa nos señala que se trata de facturas o comprobantes fiscales que, si bien cumplen con los requisitos exigidos por la AFIP para la emisión de comprobantes y, por tanto, son válidos desde el punto de vista fiscal, no se condicen con la realidad de los hechos (apocrificidad absoluta) y/o con los sujetos intervinientes (apocrificidad relativa) respecto de la operación que se intenta respaldar.

La intención de su emisión y consiguiente utilización es la simulación de un hecho económico con trascendencia tributaria que puede involucrar una falsedad ideológica (aunque el comprobante formalmente sea válido) en tanto instrumenta una verdad objetiva adulterada o derechamente falsa, o una falsedad material del comprobante (el que no existe como tal).

Va de suyo que la finalidad tributaria que puede llevar al uso de facturación considerada apócrifa está -entre otros- la reducción o ahuecamiento de la base imponible, los pagos encubiertos, proveedores informales (en que la operación es real pero no lo es el proveedor de los bienes y servicios), etc.

En el caso de autos, la querrela y el MPF al acusar -conforme el objeto procesal de las presentes- han considerado que las facturas impugnadas por





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

apocrificidad -aunque válidas- eran ideológicamente falsas, esto es, no reflejaban operaciones veraces, auténticas, genuinas, sino operaciones inexistentes.

Su utilización tiene ineludibles implicancias en materia impositiva siempre y cuando se acredite en sede administrativa -conforme el principio de realidad económica, propio del proceso tributario- y/o se acredite en juicio -conforme el principio del logro de la verdad material, consustancial al proceso penal- la inexistencia de la operación de que se trate documentada en la factura calificada como apócrifa.

A modo de *excursus* creo necesario dejar previamente en claro algunos conceptos tributarios para inteligir las implicancias impositivas de este tipo de facturación.

El saldo técnico se configura con el débito fiscal (que genera la factura de venta o de prestación de servicios) y el crédito fiscal (que genera la factura de compra), de modo que el contribuyente puede descargar en sus DD.JJ. contra ese débito fiscal que debe pagar, el crédito fiscal que tiene de la factura de compra. De modo que, si el débito fiscal es mayor que el crédito fiscal, hay *saldo técnico a favor de la AFIP* y si el crédito fiscal es mayor que el débito, *hay saldo a favor del contribuyente*.

Claro que, además, cuando el contribuyente tiene saldo técnico a favor de la AFIP que debe ingresar al fisco, después computa las retenciones y percepciones -montos que son los que, respectivamente, cobró de menos por la retención (en una venta) o pagó de más por la percepción (en una compra)-, que son créditos a su favor por esos montos retenidos o percibidos a cuenta del saldo de IVA, porque ambos tienen igual sentido de anticipar el impuesto. Y si, acaso, por las retenciones y percepciones que le han practicado supera ese saldo técnico a favor de la AFIP, el contribuyente va a tener un saldo de libre disponibilidad, que puede usar para cancelar por compensación todos los impuestos.

Pues bien, volviendo al tema que nos ocupa: el problema de las facturas apócrifas se presenta fundamentalmente en las compras. Porque al computar una factura de compra, el IVA que se paga se toma como crédito fiscal para el IVA, lo que permite descontarlo de ese impuesto, y además el monto neto de la



#36213326#432784770#20241025152921114

factura de compra se deduce del gasto para el IG, descontándolo de los ingresos y determinando un menor resultado sujeto a impuesto.

Mas, con el uso de facturación apócrifa, el comprador de bienes o servicios habría incrementado falsamente el crédito fiscal mediante adquisiciones ficticias, con lo cual declara un IVA menor al realmente adeudado, esto es, disminuye el IVA a pagar, obteniendo así un capital que permanece oculto al fisco. Y ello, a su vez, tiene implicancias en el I.G. por el indebido cómputo de gastos, lo que determina que declare un resultado -base imponible- inferior al real que oculta al fisco y disminuye el IG a pagar.

Por ello, cuando la AFIP considera apócrifa una factura, impugna el crédito fiscal en el IVA (cfme. art. 12, Ley de IVA) y el gasto en el IG (art. 23, 83 y conchs., Ley de IG), porque presume que, en la realidad, no existe la operación y no se encuentra perfeccionado el hecho imponible, en razón de lo cual no hubiera correspondido efectuar dichos cálculos en IVA (crédito fiscal) e IG (gastos).

Y a esa conclusión arribó la AFIP respecto de las DD.JJ. de la SAB, luego del procedimiento administrativo tributario (fiscalización y D.O.) y la denuncia penal que encabeza la encuesta y ésta se constituyó en la plataforma fáctica venida a plenario y en la hipótesis que fue materia de acusación.

Por lo tanto, las preguntas del millón y que abajo me abocaré a responder, conforme el plexo probatorio colectado son: ¿qué se ha probado respecto de las operaciones económicas tildadas por la AFIP como inexistentes con los 5 proveedores cuestionados? ¿Esas facturas computadas por la SAB en sus DD .JJ. impugnadas eran (o no) apócrifas, es decir, eran (o no) ideológicamente falsas respecto de las operaciones que reflejaban? La acusación, ¿acreditó la inexistencia de dichas operaciones o, en un sentido contrario, se ha probado que eran operaciones veraces y genuinas, que los proveedores impugnados realizaron efectivamente las operaciones que la SAB declaró y que, por tanto, los hechos imponibles cuestionados por inexistentes en realidad se habían perfeccionado?

A dicho examen crítico-racional de la prueba reunida me abocaré más abajo.





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

7). Análisis probatorio y dogmático penal de los hechos materia de acusación

7.1). De los hechos calificados como evasión (agravada) por el cómputo como crédito fiscal del beneficio del Decreto N° 814/01 (IVA 2013, 2014 y 2015)

Comenzaré por este concepto. Como surge del Informe final de fiscalización y lo declaró **Q** (cfr. *supra* “**2.2.1.a**”), respecto del crédito fiscal hicieron dos observaciones, la primera de las cuales se vincula con la “*utilización indebida del beneficio del Decreto 814...*”. La segunda observación se hallaba vinculada a la facturación apócrifa, de modo que daré comienzo a mi análisis por la primera impugnación.

El **art. 4°**, **Dec.814/01**, establece: “*De la contribución patronal definida en el art. 2° del presente decreto y en el art. 4 de la ley 24.700, efectivamente abonada, los contribuyentes y responsables podrán computar, como crédito fiscal del IVA el monto que resulte de aplicar a las mismas bases imponibles los puntos porcentuales que para cada supuesto se indican en el Anexo I que forma parte integrante del presente decreto*” (el subraya es propio).

Como vimos, la AFIP impugnó el crédito fiscal de las DD.JJ. del IVA (períodos fiscales 2013, 2014 y 2015) que resultó de computar como tal -en algunos períodos mensuales- un porcentual de las contribuciones patronales que la SAB no había pagado, en el entendimiento de que la condición necesaria para gozar de dicho beneficio era el *efectivo pago* de dichas contribuciones.

Así, la AFIP determinó un ajuste, por dicho concepto, en **IVA 2013** por la suma de \$ 2.226.822,°°; en **IVA 2014**, por \$ 2.416.710,°° y en **IVA 2015**, por \$ 2.825.385,°° -3 hechos-, los que fueron materia de acusación con subsunción típica en el delito de evasión agravada, aunque con encuadramiento típico en el **art. 2°**, **inc. “d”**, **RPT** (ello, dada su concurrencia -en dichos períodos- con las impugnaciones del crédito fiscal provenientes de facturación calificada como apócrifa por el organismo recaudador y la *regla de cómputo* establecida por el primer párrafo, art. 1°, **RPT**: “*por cada tributo y por cada período anual, aun cuando se trate de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a 1 año*”).

a). Las posturas de las partes



#36213326#432784770#20241025152921114

La **Dra. M** -por la querella- tuvo por probado al alegar el uso indebido de dicho beneficio fiscal pues -dijo- que el Dec. 814 exige que las contribuciones se encuentren efectivamente pagadas y que, su indebido cómputo *“reduce el impuesto a ingresar mediante la disminución de la base imponible”*.

Aseveró también que, dado que las DD.JJ. de Seguridad Social (Form .931) vencen antes que la DD.JJ. del IVA, el dolo de evasión *“se perfecciona al momento de la presentación de las DD.JJ. de IVA engañosa o falsa, con el conocimiento de que las contribuciones patronales no se encontraban abonadas”*, lo que sabían porque la DDJJ de éstas ya había vencido. A lo que agregó que *“otro ardid”* empleado consistió en incorporar esas contribuciones en planes de pago *“sabiendo que los iban a dejar caducar”*.

El **Dr. Carniel** -por el MPF- afirmó que *“los beneficios del Dec. 814 se otorgaban a las empresas que pagaban las contribuciones patronales (...)”, que “mintieron fingiendo que habían pagado las contribuciones patronales (...), la conducta engañosa está cometida tomando esos beneficios cuando las contribuciones patronales no estaban abonadas (...)”*.

Por su lado, las defensas, controvirtieron enfáticamente se haya configurado la figura de evasión por el cómputo como crédito fiscal del beneficio derivado del Decreto 814/01.

Así, el defensor **Dr. I Z** sostuvo, en el caso, la inexistencia de delito. Aseveró que la existencia de un plan de pagos de las contribuciones patronales no ingresadas y su idoneidad para el cómputo del crédito fiscal en IVA es una cuestión interpretativa.

El **Dr. V** planteó la atipicidad de esta conducta relacionada al Dec. 814/01, en tanto la errónea aplicación de un decreto no puede ser base de una denuncia penal, con fundamento en el art. 19, RPT, Ley 27.430; ello, por cuanto se trata de una cuestión de interpretación jurídica que remite a una norma de naturaleza extrapenal; a lo que agregó la ausencia de ardid como la ausencia con certeza de los montos no pagados por el beneficio consagrado por dicho decreto.

Al momento de la réplica, la **Dra. M** -por la querella- adujo que, en cuanto al Dec. 814, no se trata de cuestiones de interpretación normativa





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

porque, para acceder al beneficio, las contribuciones deben estar pagadas antes de la DDJJ de IVA en que se lo computa. El MPF no replicó sobre este tópico.

Al ejercer el derecho de dúplica, el defensor **Dr. V** expresó que si las DD.JJ. fueron presentadas, ello acredita la inexistencia de ardid o engaño. Que haber incorporado esa deuda por contribuciones patronales en planes de facilidades de pago, con la aceptación de la AFIP, hace imposible la configuración de un dolo o engaño.

Por su parte, en su autodefensa, el **Dr. Chueco** refutó que *“el dec.814 pueda ser la base de una pretensión penal o que conforme un ardid que motive la aplicación de una pena”*.

b). ¿Qué prueba se reunió al respecto? ¿Qué dictaminaron los peritos y qué declararon los testigos?

En la pericia contable, el colegio pericial -luego de explicitar en un cuadro los montos impugnados por la AFIP mes a mes y subtotalizados por año (ver **figura 17**), concluyen que, en lo relativo al Dec.814, *“lo que se ventila es la pérdida de un beneficio derivado de la falta de pago de las contribuciones de la seguridad social en término, por caducidad de los planes de facilidades de pago solicitados sobre dichas obligaciones, cuya valoración frente al RPT como incumplimiento punible, excede las incumbencias de estos expertos por ser una cuestión de valoración jurídica”* (cfr. cuadro en pericia contable, p. 14/16 numeración interna).

-Figura 17-

PERIODO	IMPORTE
02/2013	151.578,14
03/2013	163.758,86
04/2013	180.993,39
05/2013	179.124,33
06/2013	273.755,74
07/2013	187.230,60
08/2013	180.727,74
09/2013	186.524,15
10/2013	210.658,11
11/2013	214.406,98
12/2013	293.063,94
total	2.226.821,98

PERIODO	IMPORTE
01/2014	155.474,17
02/2014	125.774,11
03/2014	124.382,30
04/2014	137.322,02
05/2014	148.174,17
06/2014	251.592,18
07/2014	208.446,11
08/2014	218.534,59
09/2014	226.680,00
10/2014	232.249,70
11/2014	244.123,78
12/2014	343.957,57
total	2.416.710,70

PERIODO	IMPORTE
01/2015	231.699,30
02/2015	0,00
03/2015	262.407,67
04/2015	0,00
05/2015	270.775,14
06/2015	436.341,44
07/2015	279.966,41
08/2015	298.097,38
09/2015	312.395,99
10/2015	0,00
11/2015	306.137,93
12/2015	428.564,23
total	2.826.385,49



La inspectora **Cardozo** (cfr.audiencia del 10/04/2024), preguntada acerca de cuál es el procedimiento administrativo que hace la AFIP cuando “se detecta que se presenta una DDJJ de IVA pero en paralelo hay un plan de pagos respecto de las contribuciones patronales que, por ej., no se cumplen”, contestó que “cuando un contribuyente bajo su fiscalización utilizaba el Dec.814 se analizaba si estaban pagadas las contribuciones que correspondían a ese período, si había un plan de pagos vigente se tomaba, en este caso, evidentemente no había un plan de pagos vigente (...) por lo tanto se impugna ese crédito fiscal”.

La supervisora **Q** (cfr.audiencia del 21/03/2024), preguntada si “el acogerse a un plan de pagos implica estar en cumplimiento respecto de la obligación previsional” contestó que “según el criterio de la AFIP cuando uno se acoge al plan de pagos se considera que está pagado, pero después se tiene que controlar si ese plan de pagos se cumple o no (...)”. Agregó: “cuando se adhieren a un plan de pagos se cancelaría la deuda, se regulariza la deuda y el control de eso pasa a recaudación (...)”. Mas, interrogada acerca de cuándo las contribuciones patronales no se pagan en fecha, sino que se pagan después, si el beneficio del Dec. 814 puede computarse, contestó que “le parece que no, que no se puede computar ese beneficio a posteriori”.

Es pertinente anotar, sobre este punto, que la **RG N° 1069/01 AFIP**, enerva dicho aserto, pues manteniendo el temperamento del decreto, reglamenta que “El monto abonado por un período mensual de contribuciones patronales se computará como crédito fiscal en el IVA (...) correspondiente al mismo período mensual devengado, en la medida que fuera ingresado hasta la fecha de vencimiento para la presentación de la DDJJ del mencionado impuesto”. Mas agrega: “En el supuesto que dicho ingreso se realice con posterioridad a la fecha indicada, el mismo se podrá computar en la DDJJ correspondiente al período fiscal en que se hubiera efectuado el pago de las contribuciones. Si el importe de las contribuciones no fuera ingresado en su totalidad, deberá computarse exclusivamente el monto parcial efectivamente abonado”.





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

Esto es, la AFIP admite el cómputo -total o parcial- del pago de las contribuciones patronales como crédito fiscal en IVA, aún las pagadas con posterioridad a su vencimiento, computándolas en el crédito fiscal de la DDJJ de IVA correspondiente a su pago.

Por su parte, **A** (cfr. audiencia del 23/04/2024) interrogado acerca de *“si las diferencias que surgen del Dec. 814 a criterio de la AFIP son pasibles de considerarse evasión fiscal”*, respondió que *“él entiende que sí, que es parte de una decisión de un cómputo improcedente, incorrecto, a los fines del no pago del impuesto”*.

Recordemos que, aún en el supuesto de que el contribuyente *“decida no pagar”* haciendo un cálculo o cómputo incorrecto, ello no perfecciona el delito de evasión si no concurren ardid o engaño idóneos conforme se expuso *supra* (cfr. **“6.2.a”**).

Al declarar en debate, el perito **A** (cfr. audiencia del 16/05/2024) expresó que el Dec. 814 *“exigía el cumplimiento del pago (...)”*, que *“hay que evaluar jurídicamente si el pago a través de un plan de facilidades de pago puede considerarse efectivo pago...”*.

El consultor técnico **Z L** (cfr. audiencia del 13/05/2024) preguntado si es necesario tener efectivamente pagadas las contribuciones o si se puede computar un plan de pagos como crédito fiscal, contestó que *“tienen que estar efectivamente pagadas para poder deducirse del IVA...”*. Aclaró que *“la DD.JJ. de contribuciones y aportes a la seguridad social vence cada mes en forma previa a la DDJJ de IVA de acuerdo a la terminación del CUIT de la empresa”*, la primera entre el 5 o 10 de cada mes (Form.931) y la de IVA entre el 15 y 20 de cada mes. *“Por lo tanto -agregó- al momento de realizar la DDJJ de IVA la empresa conoce perfectamente cuál es la DDJJ de contribuciones de la seguridad social y si están o no efectivamente pagadas, el plan de pago usualmente es posterior a la DDJJ”*. Agregó que, en este caso, *“los planes de pago fueron realizados después de la presentación de las DDJJ de IVA, cuando ya se había tomado el beneficio como si estuviese efectivamente pagado”*.

Respecto de la conclusión a la que se arriba en la pericia contable sobre el Dec. 814, **Z** expresó que *“se suscitó una cuestión entre los*



#36213326#432784770#20241025152921114

peritos” (...), que “los peritos y él se vieron en una encrucijada porque si bien es claro cuál fue el ajuste en base al cuadro -mes a mes y año a año- subtotalizado no resultaba claro, por esta cuestión de los saldos a favor que poseía la empresa en el medio, cuál era el ajuste final de cada mes atribuible a este concepto de ajuste, porque tenemos otros ajustes también, tenemos retenciones (...).” Refiere así a la falta de certeza respecto del monto no ingresado al fisco por el Dec. 814/01.

c). Del análisis dogmático penal relacionado a la utilización del beneficio del Dec. 814/01

Como bien lo señalaron los expertos al testimoniar y se concluye sobre este tópico en la pericia contable, auscultar si estamos en presencia de un incumplimiento punible en los términos del RPT, Ley 27.430, es materia de esta jurisdicción.

Tengo para mí que, por un lado, se ha acreditado que la SAB computó en su DDJJ de IVA, en los períodos mensuales objeto de impugnación, el porcentual pertinente de las contribuciones patronales por el Dec. 814/01 que no habían sido pagadas en término y que fueron incorporadas luego en planes de facilidades de pago.

De igual modo, aunque con una notable falta de información, porque el Informe final de fiscalización y las D.O. no precisan con certeza el monto no ingresado a la AFIP por el Dec. 814/01 (cfr. testimonio de **Z**) ni tampoco precisan *cuándo* esas contribuciones patronales (cuyo crédito fiscal se impugnó en IVA) se incorporaron a planes de pago y *cuándo* éstos caducaron, se ha probado que la SAB incluyó las contribuciones no ingresadas en planes de facilidades de pago. Según **Z** -aunque sin dar precisiones temporales-, dijo que ello sucedió con posterioridad a haber computado su pago como crédito fiscal en la DDJJ del IVA correspondiente al mes de que se trataba.

Ello me impone destacar que, siendo así, sabido es que en cualquier adhesión a un plan de facilidades de pago al que se acoja el contribuyente para oblar en forma diferida y en cuotas el tributo adeudado, interviene la AFIP (que es la que diseña, establece y reglamenta esos planes de pago) y que, al





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

adherirse, el contribuyente *pone en conocimiento* de la AFIP, *admite y reconoce* que adeuda dicho tributo y es la AFIP quien aprueba el plan, controlando luego a través del área de recaudación su cumplimiento.

Por ello es que -como lo declaró **Cardozo-**, cuando existe un plan de facilidades de pago vigente “*se tomaba*” y, como dijo **Q**, al adherirse a un plan de pagos “*se cancelaría la deuda, se regulariza la deuda*”. Esto es, si la SAB incluyó dichas contribuciones patronales no pagadas en planes de facilidades de pago, con conocimiento y aprobación de la AFIP, quedó regularizada esa deuda incluida en el plan de pagos y ella “*no se entenderá como deuda firme, en tanto no se verifiquen las causales de caducidad*” del plan de pagos (cfr. RG 4158/96 AFIP).

Lo expresado hasta aquí ya nos señala los siguientes interrogantes que es preciso responder para abordar el examen acerca de si el hecho tiene (o no) relevancia jurídico-penal en los términos del delito de evasión, esto es, si configura un incumplimiento tributario punible.

Primero: ¿*mintieron* al computar como crédito fiscal en la DDJJ de IVA las contribuciones patronales o *fingieron* en esa DDJJ de IVA haberlas pagado?, ¿configura ello una *conducta engañosa* que hace recalar dicho cómputo improcedente en los recaudos típicos del art. 1°, RPT?, como lo sostuvo el MPF. O, en su caso, la DDJJ de IVA -en que se computó dicho crédito fiscal por Dec. 814 pese a no haberse abonado las contribuciones patronales- ¿es una *DD.JJ. engañosa o falsa?*, como lo sostuvo la querella.

Basta volver a repasar los recaudos típicos del tipo básico de evasión (cfr. *supra* en “**6.2.a**”) para dar una respuesta rotundamente negativa a tales postulaciones.

En efecto: conforme el DRAE, *mentir* es manifestar o declarar lo contrario de lo que se sabe; en cambio, *engañar* es hacer creer a alguien (en este caso, al organismo recaudador) que es verdadero lo que es falso. De ahí que no cualquier mentira engañe a su destinatario, por lo que no cualquier ‘*declaración mentirosa*’ adquiere la entidad de ‘*declaración engañosa*’ que requiere la figura.

¿Cómo es posible *engañar* a la AFIP con la DDJJ de IVA correspondiente a un mes determinado en el que se computó como crédito fiscal el porcentual de las contribuciones patronales cfme. Dec. 814, si la AFIP tenía a



#36213326#432784770#20241025152921114

mano y a la vista, en el ejercicio rutinario y burocrático de su tarea de control, la DDJJ de contribuciones patronales de ese contribuyente que había presentado unos días antes y las contribuciones no estaban pagadas? Imposible. ¿Cuál habría sido la maniobra ardidosa o la *ocultación maliciosa* empleada por el contribuyente con aptitud para burlar al fisco? Ninguna.

Para que se configure la evasión, no basta la simple mentira fácilmente detectable, sino que se requiere -como se dijo más arriba- que esa mentira ‘*engañe*’ a la AFIP, esto es, que tenga aptitud para hacer caer en error a la AFIP produciendo en el organismo la falsa apariencia de que esa DDJJ de IVA era verdadera y, por consiguiente, lograr así que el fisco hubiera sido burlado en su tarea de control.

Se ha dicho que *“en caso de que el ardid o engaño empleado por el sujeto activo sea fácilmente detectable, ya por lo burdo de la maniobra o debido a la rutinaria y normal diligencia del sujeto pasivo en el desarrollo de sus facultades de control, quedará descartada la configuración del delito de evasión fiscal”* (CFCP, Sala IV, reg. 2370/2011, 19/08/2015).

Segundo: ¿constituye otro *ardid* empleado incorporar esas contribuciones en planes de pago *“sabiendo que los iban a dejar caducar?”*, como lo manifestó la querrela.

La respuesta es también negativa por dos razones y, a mi criterio, el haber incorporado esas contribuciones en planes de pago portan un significado exactamente contrario al propuesto por la querellante.

Porque, por un lado, si la empresa fiscalizada incluyó dichas contribuciones patronales no pagadas en planes de facilidades de pago en los que necesariamente intervino la AFIP y si, tenemos en cuenta, que el organismo cuenta con una vasta información en su base de datos y con acceso a las DDJJ del contribuyente que recepcionó -digitalmente en línea- bajo el sistema de cuenta tributaria, al incluir esas contribuciones patronales en un plan de pagos, el contribuyente estaba poniendo en conocimiento del organismo recaudador, reconociendo, que no las había pagado, de lo que se desprende que aquel indebido cómputo como crédito fiscal en IVA era fácilmente detectable por el





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

organismo y, por tanto, ello descarta que estemos en presencia de ardid u ocultamiento alguno, ni de declaraciones con aptitud para engañar al fisco que la conducta punible de evasión reclama.

Aunque, por otro lado, haber computado en la DDJJ de IVA el crédito fiscal por Dec. 814/01 sabiendo que las contribuciones patronales correspondientes a ese período fiscal mensual no habían sido abonadas e incluirlas luego en un plan de facilidades de pago (recordemos que la RG 1069/01 AFIP habilita a *pagarlas con posterioridad* a su vencimiento), nos advierte de la probabilidad cierta de que la contribuyente fiscalizada haya incurrido en un error de interpretación jurídica acerca de que dichos planes de pago tenían el alcance de “*efectivo pago*” a que se refiere el Dec. 814.

Cuando el contribuyente se adhiere a un plan de pagos “*se cancelaría la deuda, se regulariza la deuda...*”, declaró la supervisora **Q**. Se trata -dijo el juez administrativo **A**- de un “*cómputo (como crédito fiscal IVA) improcedente, incorrecto*”. Si así declararon los avezados funcionarios de la AFIP, ello nos señala la existencia de criterios interpretativos laxos y diversos con distintos alcances respecto de la condición de ‘*efectivo pago*’ del Dec. 814/01, que varias RG de la AFIP complementan.

Ello –huelga señalar- tiene aptitud para colocar al contribuyente en una situación de confusión o incertidumbre y, por tanto, ante un error de derecho extrapenal (asimilable al error de hecho) que excluye la tipicidad subjetiva de la figura.

Se trata de un error de tipo que afecta el conocimiento necesario (aspecto cognitivo) como presupuesto del querer la realización del tipo objetivo de evasión (aspecto conativo). Que dicho error de tipo sea invencible o vencible (esto es, cuando aplicando una normal diligencia pueda el error advertirse) es irrelevante, porque en ambos casos excluye el dolo directo que la figura reclama y, aunque el error vencible admita la forma culposa, sabido es que no hay evasión defraudatoria por culpa o negligencia.

No es posible tampoco soslayar dos cuestiones que, a mi criterio, adquieren particular relevancia para evaluar la conducta de la SAB en línea con el error de tipo que vengo exponiendo. Por un lado, en sede administrativo -sancionatoria e incluso para el supuesto de infracciones materiales, el **segundo**



#36213326#432784770#20241025152921114

artículo a continuación del art. 50, LPF, consagra la eximición de sanción cuando exista *'error excusable'*. Expresa el primer párrafo de dicho artículo: *"Se considerará que existe error excusable cuando la norma aplicable al caso -por su complejidad, oscuridad o novedad- admitiera diversas interpretaciones que impidieran al contribuyente o responsable, aun actuando con la debida diligencia, comprender su verdadero significado"*. Es decir: la propia LPF exige de sanción en sede administrativo sancionatoria ante infracciones materiales cuando se está en presencia de un *error excusable* que recalca en el erróneo o dificultoso conocimiento de la norma aplicable.

Y, por otro lado, el propio RPT, Ley 27.430, en su **art. 19, primer párrafo**, previene precisamente que *"El organismo recaudador no formulará denuncia penal cuando surgiere inequívocamente 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..."*. Esto es, se trata aquí también de supuestos que la propia ley penal tributaria recepta como incumplimientos *prima facie* no punibles, que es la razón por la que impone a la AFIP no formular denuncia penal.

En otro orden, es preciso anotar que, conforme se acreditó, dichos planes de facilidades de pago de las contribuciones patronales caducaron, aunque no existe información precisa acerca de cuándo caducaron y/o de cuántas cuotas se pagaron y cuántas dejaron de pagarse.

Mas, no puedo dejar de señalar que resulta inaudible postular a título de *"otro ardid"* -como lo hizo la querella- que la SAB incorporó esas contribuciones patronales en planes de pago *"sabiendo que los iban a dejar caducar"*, es decir con esa finalidad e intención, pues ningún elemento de prueba válidamente incorporado al proceso ni meritado siquiera en aval de tal aserto por el órgano acusador particular, acredita la existencia de un hecho indiciario cierto y probado que habilite presumir siquiera (como *presunción de segundo grado*) esa *suerte de dolo adicional* que la querella le adjudica a modo de *conjetura* cargosa.

Mas, si tenemos en cuenta, según lo declaró **Z**, que *"esos planes de pago tienen fechas junio 2015, noviembre 2015 y otros de 2016"* y constan que *"están caducos"*, no puede sino advertirse que ellos *cayeron*





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

(obviamente, por falta de pago de cuotas, sin que exista información en la causa acerca de cuántas cuotas se pagaron antes de la caducidad) durante el proceso de fiscalización, esto es, a partir del 2016 -en que comenzó la fiscalización- y luego de que ACSA había dejado de funcionar y, en su consecuencia, también su empresa controlada, la SAB, como se refirió más arriba, como consecuencia del trámite instructorial de la causa 3017/13 del Juzgado Nacional en lo Criminal y Correccional Federal N°7, a cargo del Dr. Sebastián Casanello.

Por los fundamentos expuestos, respecto de este concepto de evasión proveniente del indebido cómputo como crédito fiscal en el IVA (períodos fiscales 2013, 2014 y 2015) del beneficio consagrado por el Decreto N° 814/2001, propongo al acuerdo declarar que los hechos materia de acusación son atípicos, esto es, no encuadran en la figura de evasión tributaria (art. 1° , RPT, aprobado por art. 279, Ley 27.430 y art. 2 inc. "d", misma ley).

7.2). De los hechos calificados como evasión agravada por el uso de facturas apócrifas (IVA períodos fiscales 2013, 2014 y 2015)

a). S, R A y DE, R I (IVA, período fiscal 2013)

Dada la similitud de los cuestionamientos y motivos de impugnación se abordará su examen en forma conjunta para evitar iteraciones.

Recordemos: respecto del proveedor **S** (cfr. *supra* **figura 3**), se cuestionaron 6 facturas emitidas en el período fiscal 2013 tildadas como apócrifas y, en su consecuencia, se impugnó el crédito fiscal declarado en IVA 2013 por la suma de **\$ 221.399,22** y el gasto en el IG 2013, por **\$ 1.054.281,°°**.

En relación a **De** (cfr. *supra* **figura 4**) se cuestionaron como apócrifas 3 facturas, correspondientes a igual período fiscal y se impugnó el crédito fiscal declarado en IVA 2013 por **\$ 92.678,°°** y el gasto declarado en IG 2013 por la suma de **\$ 441.324,°°**.

Esto es, el monto del crédito fiscal IVA 2013 computado por la SAB y proveniente de las operaciones con estos dos proveedores (**S y De Marco**), impugnado por la AFIP, asciende a un total **\$ 314.077,22** y el gasto declarado en IG 2013 impugnado, asciende a un total de **\$ 1.495.605,°°**.



Como lo ilustra la **figura 8** (cfr. *supra*), del total del crédito fiscal en IVA computado y declarado por la contribuyente fiscalizada en el 2013, **S** resultó generador de crédito fiscal en un **2,09%** y **De**, en un **0,87%**.

a.i). Las posturas de las partes

La querellante **-Dra.M-**, en sustento de la falsedad ideológica de la facturación cuestionada de ambos proveedores reiteró al alegar las inconsistencias relevadas en el Informe final de fiscalización: que ambos están inscriptos en actividades distintas a aquéllas correspondientes a la facturación emitida por 'alquiler de máquinas y movimiento de suelos' (**S**, en servicios de productores y asesores de seguros y **De**, en cría de ganado bovino y venta al por menor de muebles para el hogar).

Dijo que el domicilio de **S** es inexistente, que no respondió a los requerimientos, que en 2013 solo declaró en IG ingresos de la 4ta. Categoría. Expresó **-respecto de De-** que no posee maquinarias para el servicio de movimiento de suelos facturado y no hay órdenes de compra.

Manifestó que los montos de IVA de las facturas declaradas por la SAB eran mayores al débito fiscal declarado tanto por **S** como por **De** y que, en ambos casos, la SAB no les realizó retenciones.

El MPF representado por el **Dr. Carniel** replicó básicamente iguales fundamentos. Mencionó **-en relación a S-** que *"de la base de AFIP se informa que otros contribuyentes declaran operaciones con S, que éste a su vez no declara"*. Que **De** es un contribuyente categoría 'alto riesgo' y que la AFIP circularizó al BNA para verificar los cheques pagados por la SAB a **De** y no recibió respuesta.

Como se ve, tanto el MPF como la querella, fundaron sus alegatos acusatorios con exclusiva remisión a las conclusiones a que llegó la fiscalización y que desembocó en la determinación de oficio de los tributos, esto es, trasladando a esta sede penal la evaluación efectuada en sede administrativa.

En relación a los proveedores bajo análisis, el defensor **Dr. I Z** (por la defensa de **Bustos**) **-con cita de un fallo de la CCAF, Sala II, in re "Frigorífico Lamar SA" del 28/05/2020-** sostuvo, respecto de **S y De Marco** (como igualmente en relación a los proveedores M y Logística MV SA) que la AFIP se basó en presunciones; que es el fisco el que debe probar la





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

inexistencia o falta de veracidad de las operaciones y que es insuficiente, en esta etapa del proceso penal, la mera remisión a las conclusiones de los informes elaborados por los fiscalizadores.

El defensor **Dr. V** (por la defensa de **Báez**) expresó que, la circunstancia de que no se halle declarada la actividad facturada ante la AFIP, no implica que el proveedor no desarrolle dicha actividad y que, por lo tanto y en la realidad, la operación sea veraz. Y que no es obligación del contribuyente (en el caso, la SAB) investigar las obligaciones tributarias de sus proveedores pues no tiene posición de garante.

El **Dr. Chueco** (en ejercicio de su autodefensa) adujo que los peritos no visualizaron las facturas de estos proveedores; que la facturación de **S** fue impugnada por no ubicar a este proveedor y la de **De** por tener una actividad distinta, lo que solo alcanza el nivel de presunciones insusceptibles de fundar una condena.

El defensor **Dr. A** (en la asistencia de **Mendoza**) expresó que la AFIP determina presuntamente que las operaciones deben ser impugnadas, sin establecer certeramente su fundamento. Que desecha que haya sido por *'alquiler de equipos, movimiento de suelos'* por no encontrar elementos en la base de AFIP. Y que respecto de la alegada inconsistencia de que el crédito fiscal que tomaba la SAB era mayor al débito declarado por estos proveedores, señaló que la AFIP no logra determinar cuál de ambos es erróneo y respecto de los pagos de la SAB a **De** no obtiene respuesta del BNA.

a.ii). El cuadro probatorio reunido

Las inconsistencias relevadas por la AFIP determinantes de que el organismo recaudador cuestionara la veracidad de las operaciones facturadas fueron referidas más arriba y a ello me remito, para evitar toda iteración (cfr. "**2.2 .1.b.i y ii**").

Como ya vimos, al declarar en debate, tanto la inspectora **Cardozo** (cfr. audiencia del 10/04/2024) como la supervisora **Q** (cfr. audiencia del 21/03/2024) reiteraron los fundamentos de la impugnación consignados en el Informe final de fiscalización.

La perito oficial **M** (cfr. audiencia del 16/05/2024) -como se mencionó *supra*- expresó que, tanto respecto de **S** como del proveedor **De**, lo



#36213326#432784770#20241025152921114

expuesto en el informe pericial *“no es una conclusión propia (...), es básicamente lo que surge del informe, de los informes de la AFIP”*.

El consultor técnico de la AFIP, **Z**, declaró que las facturas de S y de De *“no pasaron por delante suyo (...)”, que “no visualizaron las facturas y no pudieron extraer conclusiones al respecto”* y que *“ante la carencia de documentación la AFIP procedió a impugnar, que ése sería el motivo de los ajustes”*.

El perito de parte **A** (cfr. audiencia del 16/05/2024) dijo que *“S era un productor de seguros (...)”, que “lo impugnaron porque no pudieron ubicar al proveedor”* y *“porque la actividad propia del proveedor era otra a la de la facturación”*.

En cuanto a que el débito fiscal de IVA declarado por S y De era inferior al crédito fiscal por IVA informado por la SAB, **A** expresó que *“no saben dónde está la diferencia, porque la diferencia puede existir pero puede ser conciliable, con lo cual es un elemento, un indicio”, que “ellos no tienen un elemento para saber si esto era materialmente pasible de ajuste o había alguna conciliación posible que lo llevara a ser asemejables”*. En relación a no haber hecho la retención si correspondía dijo que ello *“es una irregularidad”*. Mas aclaró: *“como no tenemos elementos, no podemos saber si correspondían las retenciones, se está partiendo de la premisa de que lo que dice la AFIP es real, que debieron practicarse y no se practicaron”*.

A su vez, respecto del proveedor **De**, **A** declaró que *“cuando la AFIP quiso convalidar el valor de los cheques, que eran los pagos que hubieran dado alguna verosimilitud a la operación, adicional más allá de la factura, el Banco Nación terminó no contestando, pero esto no es algo que sea resorte o control del proveedor, sino del banco...”*.

Por su lado, el perito de parte **R** (cfr. audiencia del 30/04/2024) preguntado, si no vieron las facturas de S, cómo pudieron extraer conclusiones al respecto, manifestó que *“ellos no validan ninguna expresión de la AFIP, lo que dicen es lo que la AFIP dice, no sabe si es cierto o no (...)”, que “ellos no pueden determinar al no tener las facturas (...)”*.

Respecto a la inconsistencia apuntada por la AFIP relativa a que el crédito fiscal por IVA declarado por la SAB es mayor al débito fiscal de S y de De





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

Marco, **R** expresó que es imposible determinar cuál de los dos contribuyentes (SAB o el proveedor) habría falseado su DDJJ porque *“tendría que tener la DDJJ del proveedor, ver todos sus débitos, ver todos los saldos, los libros, su papel de trabajo y a su vez ver de B (...)”* y que *“las explicaciones las tendrá que dar la AFIP”*.

a.iii). ¿Se ha probado que la facturación de los proveedores S y De es apócrifa?

Adelanto que –a mi criterio- la prueba reunida es insuficiente para confirmar, en el grado de certeza apodíctica que se requiere en esta etapa conclusiva del proceso y más allá de toda duda razonable, la hipótesis acusatoria enarbolada por los órganos acusadores.

La fiscalización partió de indicios extraídos de su base de datos (actividad declarada, existencia de bienes registrables) y se limitó a circularizar al proveedor S, quien no respondió los requerimientos, y al BNA para verificar los pagos de SAB a De por estas operaciones, entidad de la que no obtuvo respuesta y cerró la fiscalización. Esto es, el organismo recaudador infirió que la facturación de ambos proveedores era apócrifa con sostén solamente en la información recabada de la base de datos de la AFIP.

Con base en las inconsistencias indiciarias relevadas y al carecer de otro respaldo documental no hallado, la AFIP elaboró una presunción determinante del ajuste, sin que se advierta ni fundamente cuál ha sido el enlace lógico y basado en las máximas de la experiencia que conecte de modo indubitado y certero aquel/llos indicio/s con la conclusión a la que arriba, que no es otra que la inexistencia de la operación económica entre la SAB y estos dos proveedores y consiguiente falsedad ideológica de la facturación.

A más de ello, el colegio pericial no tuvo a la vista las facturas cuestionadas. En dicho informe pericial contable (cfr. p. 29, numeración interna) se afirma que no fue posible visualizar las facturas de ambos proveedores: S y De. En razón de ello, la pericia contable practicada no se expide ni elabora una conclusión propia respecto de las operaciones de SAB con estos dos proveedores, como lo afirmaron los expertos **M**, **Z** y **R** al declarar.



El único indicio *prima facie* cargoso procede de que ambos proveedores tenían declarada ante la AFIP una actividad diversa a aquélla correspondiente al servicio facturado. Mas, no puede perderse de vista de que se trata de un indicio anfibológico, pues ello *per se* no descarta que el proveedor desarrolle esa actividad *no declarada* ante el fisco y que, por lo tanto, la operación se haya efectivamente realizado e instrumentado documentalmente con las facturas cuestionadas.

La circunstancia de que S –circularizado en 3 ocasiones- no haya dado respuesta a los requerimientos de los fiscalizadores, tampoco configura un dato que acredite la inexistencia o insinceridad de la operación declarada por la SAB, ni puede ello cargarse sin más en perjuicio de la contribuyente fiscalizada.

Aquella inconsistencia relevada por la inspección consistente en que el crédito fiscal por IVA declarado por la SAB es mayor al débito fiscal de IVA declarado por S y por De admite –según vimos- explicaciones alternativas y asaz diversas a las inferencias hechas por la AFIP para practicar los ajustes, conforme lo declararon los peritos **A** y **R**.

A explicó que esa diferencia puede existir, pero puede ser conciliable y que no tienen elementos para saber si ello es pasible de ajuste o había una conciliación posible. Por su parte, **R** expresó la imposibilidad de determinar quién falseó su DDJJ, si fue el proveedor (S y De) o la adquirente (la SAB).

Es más, no puede dejar de anotarse –cfme. Informe final de fiscalización- que es la propia AFIP la que informa que *“otros contribuyentes declaran operaciones con el Sr. S, que éste a su vez no las declara”* (cfr. fs. 117 del informe), lo que habilita a inferir –dada dicha conducta tributaria del proveedor relevada por el propio organismo recaudador en su informe final- que, en las operaciones de este proveedor con la SAB, haya sido S quien declaró un débito fiscal en IVA falso, inferior al real declarado en forma veraz por la SAB.

Debe tenerse en cuenta también que la inspección no cuestionó la validez fiscal de las facturas de S y De y que el artículo ubicado a continuación del art. 33, LPF, establece que *“Los contribuyentes estarán obligados a constatar que las facturas o documentos equivalentes que reciban*





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

por sus compras o locaciones, se encuentren debidamente autorizados por la AFIP”, esto es, que se trate de facturas o comprobantes válidos que cumplan con los requisitos que la AFIP exige para su emisión, lo que la SAB probadamente había constatado.

Se ha sostenido “*la falta de responsabilidad de las empresas (en el caso, la SAB) por las irregularidades de sus proveedores, limitándose éstas a verificar el CUIT vigente y no inclusión en base APOC*” (cfr. Cám.Contencioso Administrativo Federal, Sala II, expte. N° 71663/2022, “**N.S.A. c/DGI s/Recurso directo de organismo externo**”, 27/06/2023).

Ni S, ni De, estaban en la base APOC y tenían su CUIT vigente.

Vale decir, el contribuyente no tiene obligación de investigar el comportamiento tributario de sus proveedores, ni tiene injerencia alguna en sus DDJJ; esto es, no se halla ubicado en posición de garante respecto de las obligaciones tributarias de su proveedor.

La observación de la AFIP –a título de inconsistencia- acerca de que la SAB no les practicó retenciones puede configurar una irregularidad, mas –como lo manifestó el perito **A-**, el cuerpo pericial no se expidió al respecto porque no pudo saber si correspondía o no hacer esas retenciones.

Por ello suscribo –cfme. lo declaró **Cardozo-** que “*no se puede decir esto es apócrifo fácilmente*”, como -a mi criterio- en estos casos lo hizo la AFIP. A lo que agregó que, respecto de ambos proveedores, las escasas presunciones simples u *hominis* (en su mayoría antifolísticas) de las que parte la AFIP para impugnar el crédito fiscal IVA 2013 por las operaciones con los proveedores S y De, resultan insuficientes para tener por acreditado –como lo sostuvo la acusación- que estamos en presencia de operaciones económicas inexistentes, que la facturación que las respalda es apócrifa y que se ha configurado el delito de evasión agravada (art. 2, inc. “d”, RPT).

Mas, a todo evento –lo que solo manifiesto vía *argüendi*- si acaso se entendiere probado que dichas operaciones no existieron en la realidad y que, por tanto las 6 facturas emitidas por S y las 3 facturas emitidas por De a la SAB, todas ellas durante el período fiscal 2013, eran apócrifas, es dable señalar que –en el caso y respecto del IVA, período fiscal 2013-, declarada



#36213326#432784770#20241025152921114

que fue la atipicidad de la conducta por la utilización del beneficio del Dec. 814/01 (cfr. *supra* en “7.1”), dado que el monto evadido por facturación apócrifa proveniente de las operaciones con estos dos proveedores asciende a **\$ 314.077,22**, el hecho es atípico de evasión agravada por el uso de facturas apócrifas por no superar la condición objetiva de punibilidad (\$ 1.500.000,°) que establecen el **inciso “d”, art. 2°, RPT, Ley 27.430**, y de evasión simple que previene el **art. 1°, misma ley**.

Ello así, respecto del **débito fiscal IVA impugnado por la AFIP, período fiscal 2013** –concepto éste sobre el que tanto el MPF como la querrela en sus alegatos acusatorios solo enunciaron mas no merituaron conforme el plexo probatorio reunido-, deviene innecesario darle tratamiento y expedirme. Pues, como vimos *supra* en “2.2.2”, dicho ajuste asciende a un total de **\$ 673.630,86** (\$ 637.505,° por diferencia entre ingresos netos declarados en IG 2013 con los montos declarados en IVA más \$ 36.125,86 por disminución de retenciones declarada en diciembre/2013).

Ello así, siguiendo la regla de cómputo que establece el art. 1°, RPT, “*por cada tributo y por cada ejercicio anual*”, el total denunciado como evadido en IVA 2013 (por impugnación del crédito fiscal por facturación apócrifa de S y De e impugnación del débito fiscal) ascendería a un total de **\$ 987.708,12**, no superando tampoco la condición objetiva de punibilidad del art. 1° ni del art. 2°, inc. “d”, RPT, Ley 27.430.

b). A CONSTRUCCIONES S.A. (IVA períodos fiscales 2014 y 2015)

Como vimos más arriba (cfr. punto “2.2.1.b.v”), respecto de este proveedor **A Construcciones S.A.** (en adelante, ACSA) -cfr. *supra* figura 7-, se cuestionaron 12 facturas calificadas como apócrifas emitidas por **ACSA** entre noviembre/2014 y noviembre/2015:

*. En el período fiscal 2014: respecto de 2 facturas (noviembre y diciembre/2014) se impugnó el crédito fiscal declarado en IVA 2014 por la suma de **\$ 3.465.000,°** y el gasto en el IG 2014, por **\$ 16.500.000,°**.

*. En el período fiscal 2015: respecto de 10 facturas (emitidas 2 en febrero/2015 y 1 en cada uno de los siguientes meses: marzo, abril, mayo, junio, agosto, septiembre, octubre y noviembre/2015) se impugnó el crédito fiscal





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

declarado en IVA 2015 por la suma de \$ **36.853.798,14** y el gasto en IG 2015, por \$ **175.494.277,°°**.

Como expresé *supra*, del total de las impugnaciones practicadas por la AFIP provenientes de facturación calificada como apócrifa (2013 a 2015) de los 5 proveedores cuestionados, la facturación de **ACSA** impugnada en ambos períodos fiscales (2014 y 2015) representa el **98,95%** de dicho ajuste, quedando reservado el 1,05% restante para los otros 4 proveedores (cfr. *supra* en “**2.2.1.b.v**”, último párrafo).

¿Qué evaluó la AFIP para formular estas impugnaciones y practicar los correspondientes ajustes calificando como inexistentes las operaciones económicas entre **ACSA** y la SAB y, por tanto, como apócrifas las facturas que las respaldan? Veamos los indicios que despertaron sus *sospechas* al momento de la fiscalización y que resultaron determinantes de las impugnaciones, consiguientes ajustes y finalmente de los actos determinativos de oficio:

*) Que **ACSA** era titular del 83,33% de los derechos sucesorios de la SAB y que, por lo tanto, se erigía en *empresa controlante* de la Sucesión (*empresa controlada*), aunque se trataran de dos sujetos-contribuyentes distintos;

*) Que el concepto facturado por **ACSA** a la SAB era el de “*alquiler de equipos*”, descripción que tildaron de inespecífica, pues de las facturas electrónicas de **ACSA** registradas en la base de datos de la AFIP y de la documentación secuestrada no encontraron elementos que permitieran probar la veracidad de las operaciones (contratos de alquiler, detalle de los equipos alquilados, condiciones de los servicios facturados, combustible, seguros, etc) que -dijeron que, en cambio- “*sí constan en las operaciones con otras firmas que le facturan iguales servicios*” (cfr. fs. 123 Informe final de fiscalización).

*) Que, durante el período fiscalizado (enero 2013 a diciembre 2015), **ACSA** fue creciendo año a año como proveedor de la SAB.

=. Así, en 2013 (cfr. *supra* **figura 8**), del total del crédito fiscal IVA computado y declarado por la contribuyente fiscalizada, **ACSA** resultó generador de crédito fiscal en un **0,28%** (período en que la AFIP no practicó ningún ajuste, sin que la fiscalización explicita los fundamentos por los que no ajustó, cfr. fs. 122 del Informe). En este período -como se ve- ningún proveedor se destaca por la significatividad de los montos facturados, ni alcanza siquiera el 10%.



#36213326#432784770#20241025152921114

=. En 2014 (cfr. *supra* **figura 9**), **ACSA** contó con una participación en la generación de crédito fiscal de la SAB del **17,21%**, siendo entonces el principal proveedor Cementos SRL con el 55,79%, operaciones que -verificadas por O.I. N° 1.548.403- fueron validadas.

En relación a este período fiscal (2014), la fiscalización releva que la SAB le transfirió vía bancaria a **ACSA** \$ 25.800.000,°°, monto superior a la facturación por *alquiler de equipos* que totalizó \$ 19.965.000,°° y que, dada la carencia de elementos de respaldo de dichas operaciones *“se puede inferir”* que las facturas fueron emitidas *“al solo efecto de transferir fondos a ACSA sin que las mismas se encuentren vinculadas a una efectiva prestación de servicios”* (cfr. fs. 123, Informe final de fiscalización).

=. Y, en 2015 (cfr. *supra* **figura 10**), la participación de **ACSA** resultó del **66,93%** en la generación de crédito fiscal de la SAB, convirtiéndose en su principal proveedor.

Respecto de este período fiscal (2015), la AFIP también pondera dos indicios en los que funda su impugnación y que presume acreditativos de los montos evadidos y objeto de los ajustes que practica.

Primero: que, en este período, en que las operaciones de la SAB con **ACSA** adquieren primacía *“coincide con el período donde se facturan certificados de obra de la Ruta 86 de Formosa”* y que en esa ruta -según la DNV- *“existe una diferencia significativa entre el avance real de obra y lo certificado”* (cfr. fs. 124 del Informe final de fiscalización, ilustrado incluso con un cuadro relativo al porcentaje certificado y el avance de obra).

Segundo: que en 2015, la SAB transfirió a **ACSA** la suma de \$ 96.458.324 ,°° y que, dada la carencia de respaldo de las operaciones, *“se puede inferir”* que los comprobantes se emitieron al solo efecto de transferir fondos de la empresa fiscalizada a **ACSA** *“sin que los mismos se encuentren vinculados con la efectiva prestación de servicios”* (cfr. fs. 124, Informe final de fiscalización).

b.i). Las posturas de las partes

No habré de ingresar aquí, en forma puntual, en la valoración probatoria efectuada por las partes del acervo colectado, de modo de contrastar -más





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

abajo- los planteos derechamente enfrentados que hicieron unos y otros sobre los diversos tópicos a examinar, con base en el análisis de la prueba reunida que cada uno realizó.

Baste señalar que, tanto la **querrela** como el **MPF**, de resultas de la valoración probatoria que expusieron, tuvieron por acreditados los hechos objeto de acusación y traspasando a esta sede penal la evaluación hecha por la AFIP en sede administrativo-tributaria y el mérito instructorial, avalaron y tuvieron por probadas las impugnaciones y ajustes por facturación apócrifa y la D.O. que sirvió de base a la denuncia.

Por su parte, todas las **defensas**, a su turno y centralmente, sostuvieron que los ajustes practicados por la AFIP respecto de las operaciones con **ACSA** consideradas inexistentes, cuya facturación de respaldo se catalogó como apócrifa (ideológicamente falsa), fueron realizados con base en presunciones y que la prueba reunida en la causa derrumbó esas presunciones que sostuvieron la hipótesis acusatoria, pues se acreditó la existencia de las operaciones y, en su consecuencia, la *no apocrifidad* de las facturas que las documentan.

b.ii). ¿Se ha probado, como lo propone la acusación, que la facturación del proveedor A Construcciones SA es apócrifa?

Anticipo -conforme lo valoraré a renglón- que no solo no se ha probado que las facturas emitidas por **ACSA** a la SAB eran apócrifas -cfme. la postura asumida por la AFIP en sede administrativa y por los órganos acusadores en plenario oral-sino que el frondoso y consistente cuadro probatorio reunido en instrucción suplementaria -a solicitud de las defensas- echa por tierra esa hipótesis acusatoria.

Tengo para mí que ha quedado acreditado que las operaciones económicas (prestación de servicios de **ACSA** a la SAB por alquiler de equipos), que esas facturas cuestionadas documentan y respaldan, existieron en la realidad, esto es, que se ha probado la legitimidad material de las operaciones y consiguientemente se ha verificado la existencia y perfeccionamiento del hecho imponible respecto del vendedor (prestador del servicio) **-ACSA-** que, como tal, aparece consignado en las facturas de compra de la SAB, recaudo éste indispensable para que resulte procedente el cómputo del crédito fiscal en IVA por parte del adquirente (SAB) (cfme. art. 12, Ley del IVA) y, en consecuencia, el



#36213326#432784770#20241025152921114

cómputo del gasto (monto neto de la factura) en el IG, los que han sido materia de impugnación y de ajustes practicados por la AFIP en ambos tributos (IVA 2014 y 2015; e IG 2014).

En el caso -según veremos- adquieren dirimente eficacia probatoria en el sentido señalado la prueba instrumental e informativa colectada en instrucción suplementaria (cfr. *supra*, descripta en primera cuestión, punto “I.b”) y,

especialmente, los informes periciales practicados en autos: la pericia contable (incorporada al expte.digital Lex 100 el 16/02/2024) y la pericia ingenieril (incorporada al expte.digital Lex 100 el 13/06/2024) -cfr. en primera cuestión, pto. “II”-, como los testimonios brindados por los expertos que las confeccionaron.

En efecto:

A). En primer término, entiendo pertinente destacar lo dictaminado en el **informe pericial contable**, que -a mi criterio- reviste crucial incidencia a la hora de valorar la procedencia (o, mejor improcedencia) de la impugnación por parte de la AFIP del crédito fiscal IVA 2014 y 2015 declarado por la SAB correspondiente a las operaciones -catalogadas como inexistentes- con **ACSA**, como -en su consecuencia- la procedencia (o, mejor la improcedencia) de la impugnación del gasto en el IG 2014.

Con base en la documentación tenida a la vista por el colegio pericial contable (cfr. p.3/5, numeración interna), el informe pericial contable explicita, con notable claridad y ajuste a la ley, lo siguiente:

“La obligación tributaria se determina así en función de dos conceptos fundamentales en la mecánica del IVA: EL DÉBITO FISCAL Y EL CRÉDITO FISCAL.

“Conceptualmente, cuando un sujeto inscripto frente al IVA realiza la venta de un bien o presta un servicio, añade al precio de venta (precio neto gravado) el impuesto que surge de aplicar la alícuota vigente sobre dicho precio. A este valor se lo denomina débito fiscal. Por su parte, el adquirente del bien o servicio, si también es responsable inscripto en el IVA, computará ese gravamen como Crédito Fiscal, el que deducirá de los débitos fiscales que hubiere generado por sus ventas y prestaciones para cuantificar el saldo final del gravamen (a ingresar si el débito fuera mayor, a favor si el crédito superara el débito).

*“El texto legal es lo suficientemente claro como para advertir que **tanto el débito como el crédito son impuesto, por ser ambos la expresión de un único concepto, con***





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

efectos jurídicos aplicables para dos sujetos diferentes (vendedor y comprador). Ello sentado, la impugnación fiscal de cualquiera de estos elementos, debiera ser una determinación que invalida ambos conceptos y afecta a ambos sujetos.

“Dicho en otros términos, si la operación facturada por el vendedor y generadora de Débito Fiscal, hará nacer para éste una obligación jurídica de pago a favor del fisco, ello trae como necesario correlato la generación de un crédito fiscal para el destinatario de dicha factura.

“Lo expuesto impone que se analice en estas actuaciones cuál ha sido el temperamento adoptado por el organismo recaudador frente a las operaciones observadas en este proceso, en particular las vinculadas con A Construcciones SA -sobre las que se cuenta con evidencias en esta causa-, toda vez que éstas han generado para dicha firma un débito fiscal que debe integrarse a la liquidación tributaria que en definitiva dé lugar a una obligación jurídica de pago a favor del fisco. Y tal extremo presupone su necesario correlato con un Crédito Fiscal para el otro extremo de dichas operaciones, en el caso Sucesión A B.

“Un temperamento contrario importaría exigir el pago de un impuesto en cabeza del vendedor y a la vez negar su reconocimiento como crédito en cabeza del comprador” (cfr. p. 16/17 numeración interna, el subrayado y la negrita no son del original).

Luego, verificada que fue por los expertos la documentación remitida por la AFIP que describen y la vinculada con la quiebra de **ACSA**, concretamente los pedidos de verificación tempestiva y tardía efectuados en la quiebra por la AFIP, como lo aconsejado por la Sindicatura y lo resuelto por la jueza de la quiebra, Dra. M JGigy T, en la pericia se concluye a modo de “Síntesis” (cfr. p. 24, numeración interna):

*“De lo expuesto en los puntos que anteceden se colige que **los Débitos Fiscales por ventas efectuadas por A Construcciones SA por los períodos cuestionados, entre los que se integran los que constituyen crédito fiscal para Sucesión A B , fueron petitionados por AFIP y reconocidos a su favor en el proceso universal**” (el destacado es propio).*

A modo de “Conclusión”, el colegio pericial dictamina (p. 24/25, numeración interna del informe pericial):

*“De lo expuesto en los incisos a) y b) que anteceden surge que **la totalidad de los crédito fiscales aquí impugnados, provenientes de las facturas emitidas por A Construcciones SA a la Sucesión A B , se encuentran incluidos en las bases e-Fisco (ver inciso a) y fueron incluidos como débito fiscal***



#36213326#432784770#20241025152921114

para cuantificar su reclamo por el IVA en los pedidos de verificación de créditos esgrimidos, tanto en etapa tempestiva como por vía de incidente de verificación tardía (el destacado no es del original).

A.i). ¿Qué alegaron las partes a este respecto? La querella sostuvo que “*la pericia contable (...) no desvirtúa la labor realizada por el fisco*”, porque “*cuando la veracidad de las operaciones instrumentadas en las facturas no puede ser acreditada por quien pretende utilizar el crédito fiscal de ella derivadas, la impugnación de dicho crédito fiscal resulta procedente*” (recordemos que, en el caso, en el proceso de fiscalización, el proveedor **ACSA** no fue siquiera circularizado, pese a la magnitud y significatividad de las operaciones y del crédito fiscal cuestionado, sobre lo que me referiré más abajo).

La **Dra. M** afirmó que “*la pericia contable corrobora la hipótesis acusatoria*” porque “*acá no se discute el pago de la deuda, sino la comisión de un ilícito*”, que se trata de dos sujetos distintos: “*el sujeto de la quiebra es ACSA, el sujeto del ilícito penal es la SAB*” y que “*si la factura se invalida en el crédito fiscal, se reclama en el débito de ACSA*” (sic), aclarando que “*si esas DDJJ no fueron rectificadas por ACSA, ni por D.O., la AFIP tiene derecho a reclamar*” y que, por lo tanto, su representada “*no actuó mal al verificar*” ese débito fiscal de **ACSA** como crédito del Fisco.

En la oportunidad del art. 393, CPPN, el titular del MPF **-Dr. Carniel-**ningún mérito probatorio efectuó respecto de la pericia contable practicada.

Por su parte, el defensor, **Dr. V** (por la defensa de **Báez**), cuestionó el comportamiento autocontradictorio de la querellante AFIP, a cuyo respecto -dijo- rige el principio de unidad de actuación, al calificar como apócrifas e impugnar el crédito fiscal en la SAB derivadas de estas facturas de **ACSA** y, con significado contradictorio, dar por válidas y veraces esas mismas facturas, verificando en la quiebra como crédito del Fisco esos débitos fiscales. Esto es -dijo-, “*desconoce en B y reconoce en la quiebra de ACSA las operaciones impugnadas en este juicio, intentando perseguir dos veces el cobro del mismo tributo*”, de lo que concluye que, habiendo percibido el Fisco \$ 900 millones en la quiebra, “*no hubo afectación del bien jurídico protegido*”.





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

A su turno, el **Dr. A** (en la asistencia de **Mendoza**) calificó a la prueba pericial contable como la *“vedette de las pruebas”*. Luego de relevar que la *“facturación de ACSA es determinante -dijo- del 82,2% de los montos impugnados por facturación apócrifa”*, inteligió como dirimente que en la pericia se dictaminara que esos montos de crédito fiscal IVA impugnados a la SAB y que se correspondían con los débitos fiscales de esas mismas facturas emitidas por **ACSA**, no obstante lo cual, *“éstos fueron verificados por la AFIP”*. De ello concluye que la deuda de la SAB *“no es tal por cuanto la AFIP verificó y le fue acordado el monto que surge del débito fiscal contenido en dicha facturación de ACSA”*.

A su vez, el **Dr. I Z** (por la defensa técnica de **Bustos**) sostuvo que la prueba de que la facturación cuestionada no es apócrifa se desprende del hecho de que la AFIP verificó en la quiebra de **ACSA** los débitos fiscales de las mismas facturas cuyos créditos fiscales impugnó en las DDJJ de la SAB, lo que -a su criterio- es demostrativo de la inexistencia de delito.

A.ii). ¿Qué declararon los testigos en relación a este tópico? La supervisora **Q** (cfr. audiencia del 21/03/2024), preguntada *“si la AFIP puede reclamar el crédito y el débito fiscal de una misma factura”*, contestó *“que no, que eso no es correcto”*, aunque manifestó desconocer qué actitud tomó la AFIP respecto del débito fiscal de esas facturas emitidas por **ACSA** a la SAB.

Anticipo que, estos solos dichos de la supervisora **Q** echan por tierra y descalifican la errónea postura enarbolada por la querrela cuando -con base en que se trata de dos sujetos distintos en dos procesos diversos (ACSA en la quiebra y SAB en la causa penal)- sostuvo que es procedente invalidar el crédito fiscal en la adquirente (SAB) y reclamar el débito en el proveedor (ACSA) y que su representada *“no actuó mal al verificar”*.

La perito oficial **M** (cfr. audiencia del 16/05/2024), corroboró al declarar lo dictaminado pericialmente y explicó que *“los débitos fiscales de ACSA que integran -entre otras muchas operaciones-, las facturas emitidas a Sucesión A B estaban integrados en esos pedidos de verificación tempestiva y tardía”*. Y aclaró: *“los saldos de la DDJJ de ACSA que se presentó a verificar la AFIP, son débitos fiscales menos crédito fiscal, eventualmente*



retenciones, percepciones o pagos a cuenta, lo que le va a dar el saldo final, esos saldos son independientes de ACSA, pero en esos débitos fiscales están integrados lo que para Sucesión B es crédito fiscal”. Dijo que la labor pericial estaba centrada “en Sucesión B y en los créditos que el fisco en Sucesión B impugna, lo único que hicieron fue verificar que esos créditos fiscales de B que importan o que representan un débito fiscal para ACSA estuvieron integrados en esa presentación” de verificación en la quiebra.

Preguntada por la querrela “si en la verificación de crédito de la AFIP que presentó por ACSA, tiene como causa los saldos de DDJJ o dentro de esos saldos pudieron identificar las facturas emitida a la SAB”, la experta contestó que “sí, que específicamente estaban todas las facturas”, aclarando que pidieron al Tribunal que oficiara al juzgado donde tramita la quiebra para que les mandaran los pedidos de verificación, los informes individuales de verificación de créditos (art. 35, LCQ) -consejo de la sindicatura- y la resolución del magistrado (art. 36, LCQ), los que luego Caron con la documentación remitida por la AFIP y, con el cruce de esa información, fue que concluyeron que en “los débitos fiscales de ACSA (verificados por AFIP) se integran las facturas emitidas a la SAB” (cfr. informe remitido por el juzgado de la quiebra en primera cuestión, pto. “**I.b.xxiv**”, e informe remitido por AFIP adjuntando DDJJ de IVA de **ACSA** en pto. “**I.b.xxv**”).

El perito de parte **A** (cfr. audiencia del 16/05/2024), luego de expresar que -de los proveedores cuestionados- el relevante es **ACSA** “que tiene el mayor peso del crédito fiscal impugnado”, señaló que es llamativo que “la D .O., cree que es del mes de agosto de 2018 y luego existe una presentación de la AFIP en el fuero comercial pidiendo la verificación del crédito que surgía como producto de los débitos fiscales contenidos en las DDJJ y que eran asemejables a las facturas en que se había impugnado el crédito fiscal”. Dijo que “el aspecto dicotómico de haber, por un lado, impugnado el crédito y, por otro lado, verificado el débito, con una escala de tiempo que cree que son 6 meses de diferencia (...), primero se impugnó el crédito y después se verificó el débito (...)” y que “la totalidad del crédito fiscal que estaba impugnado (...) terminó siendo verificado”.





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

En otro tramo y preguntado sobre la conclusión pericial, **A** expresó que *“si impugna el crédito, el débito debería morir junto al crédito y si ud.cree que el débito sigue siendo válido y el crédito parecería que también debería serlo”*, aclarando que habla desde lo que es la técnica contable y que la valoración jurídica puede ser distinta y no es él quien la tiene que hacer. Y añadió: *“lo que se verificó es el débito y lo que está cuestionado acá es el crédito, que son el mismo monto para uno y otro contribuyente”*.

El perito de parte **R**, luego de aclarar que ellos no pueden determinar la veracidad o no de una factura -que es tarea judicial-, dijo que *“el cuerpo pericial se dedicó a verificar que esa factura que emitió el contribuyente **ACSA** estaba dentro de su DDJJ (...)”*, que *“la AFIP verificó en la quiebra (de ACSA) esas facturas que estaban incluidas en las DDJJ que iban desde noviembre de 2014 a noviembre de 2015 y que la AFIP reclamó el pago de los saldos de la DDJJ (...)”*, que *“esto incluye las facturas de alquiler de maquinarias desde **ACSA**, son esas facturas que figuran en el informe de inspección (...)”*.

A más de ello, manifestó que *“lo que están impugnando (...) son los créditos fiscales de facturas supuestamente apócrifas, pero los débitos los está dando por buenos (...)”* y que *“lo que llama la atención es que la AFIP, por un lado, dice que son apócrifas y, por el otro lado, fue a la quiebra a aceptar el débito fiscal (...), de lo que surge que **ACSA** declaró esas facturas que dijeron que eran apócrifas en A B ”* y que, a su entender por el volumen de esta quiebra, que en este momento es la más grande de Argentina, *“lo que han directamente reclamado es el saldo de la DDJJ”*.

El consultor técnico de la AFIP, **Z** (cfr. audiencia del 13/05/2024) declaró que *“en las facturas, el débito fiscal generado por **ACSA** se corresponde con el crédito fiscal deducido por Sucesión B en sus declaraciones juradas (...)”*. Dijo que era una factura mensual, aclarando que *“hay un mes, cree que es febrero no sabe de qué año, que había dos facturas, pero era una mensual”*.

A.iii). La valoración probatoria del tópico bajo escrutinio: En la causa se ha probado que la AFIP en su labor fiscalizadora y al emitir, en fecha **26/06/2018**, la D.O., impugnó el crédito fiscal IVA 2014 y 2015 declarado por la



#36213326#432784770#20241025152921114

SAB por la facturación que le emitió **ACSA** y también el gasto en IG 2014; mas, poco tiempo después, el **28/11/2018**, verificó en la quiebra de **ACSA** el débito fiscal declarado por ésta y correspondiente a las mismas facturas que **ACSA** emitió a la SAB.

Tengo para mí, como dije más arriba, que la D.O. es un acto administrativo del organismo recaudador que goza de estabilidad y de presunción de legitimidad, como también que no se trata de un acto que sea definitivo, irrevisable, ni que obligue o sea vinculante para el MPF o la judicatura.

Claro que, como lo sostuvo el TFN, en autos "**Santalalla, O**", del 30/07/1973, debe tenerse en cuenta que, sentado el principio de la estabilidad del acto determinativo de oficio, él opera como garantía a favor del contribuyente, en tanto la Administración queda vinculada a sus propios actos.

La pregunta del millón a responder: ¿Qué significación jurídica cabe asignar al acreditado comportamiento de la AFIP que reputó válida conforme un criterio de realidad la facturación del proveedor-vendedor **ACSA** en la quiebra y verificó el débito fiscal y, en esta causa, impugnó el crédito fiscal de esa misma facturación en las DDJJ de la SAB (adquirente)?

A mi entender, la eficacia probatoria de las conclusiones de la pericia contable que acabo de referir y lo declarado por los expertos, resultan decisivos y determinan -a mi criterio- que, en el presente caso, juegue la aplicación de los principios que informan la denominada "**teoría o doctrina de los actos propios**", por la cual nadie puede alegar derechos que están en contra de su propio actuar.

Ella requiere: 1) que se haya observado, dentro de una determinada situación jurídica, una conducta relevante y eficaz; 2) que posteriormente, la misma persona intente ejercer una facultad o derecho, formulando una determinada pretensión; 3) que entre la conducta anterior y la pretensión posterior exista incompatibilidad o contradicción; 4) que exista identidad, equivalencia o correlación entre los sujetos vinculados por ambas conductas (cfr. MOSSET DE ESPANÉS, Luis, *Teoría de los actos propios y renuncia tácita*).

La doctrina de los actos propios no es otra cosa que una derivación inmediata del principio de buena fe (cfr. BIANCHI e IRIBARNE, *"El principio*





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

general de la buena fe y la doctrina "venire contra factum proprium non valet", en ED, 106-85).

Pues bien: el art. 12, último párrafo, Ley del IVA N° 23.349, t.o. Dec. 280/97, establece que *"En todos los casos, el cómputo del crédito fiscal será procedente cuando la compra o (...) prestaciones de servicios, gravadas, hubieren perfeccionado, respecto del vendedor (...) o prestador de servicios, los respectivos hechos imponibles (...)".*

Es que, como se expresó en la pericia contable, tanto el débito fiscal (vendedor) como el crédito fiscal (comprador) *"son impuesto, por ser ambos la expresión de un único concepto, con efectos jurídicos aplicables para dos sujetos diferentes (vendedor y comprador)",* de modo que *"la impugnación fiscal de cualquiera de estos elementos, debiera ser una determinación que invalida ambos conceptos y afecta a ambos sujetos".*

O, dicho de otra manera: si se impugna el crédito fiscal, legalmente debería morir o caer el débito, como su contrario: si se valida el débito, queda por imposición de la ley validado el crédito (cfr. testimonio de **A**). Ello, en tanto no puede -en derecho- predicarse, por un lado, que son apócrifas las facturas del vendedor **ACSA** y que por ello cabe impugnar el crédito fiscal de la adquirente SAB y, en un sentido autocontradictorio, *dar por buenas*, por no apócrifas aquellas mismas facturas, con el comprobado comportamiento de la AFIP de verificar esos débitos en la quiebra de **ACSA** (cfr. testimonio de **R**).

Ello me lleva a valorar crítico-racionalmente y analizar el tópico en escrutinio bajo el prisma de la teoría de los actos propios, comprobando así la relevancia invalidante de la impugnación del crédito fiscal de la SAB en los períodos fiscales 2014 y 2015 respecto de la facturación de **ACSA**, según se desprende del propio actuar de la AFIP cuando, primero, impugna el crédito fiscal en la DDJJ del IVA del adquirente (SAB) para posteriormente considerar perfeccionado el hecho imponible declarado por el proveedor **ACSA** y, en su consecuencia, validar el débito fiscal IVA consignado en las facturas emitidas a la SAB por este prestador del servicio y, en su consecuencia, verificar en su quiebra el crédito del Fisco.



#36213326#432784770#20241025152921114

Dicho esto, sostengo que -a mi criterio- si la AFIP verificó en la quiebra de **ACSA** los débitos fiscales declarados en las facturas emitidas por este proveedor a la SAB por “*alquiler de equipos*” el 28/11/2018 es porque consideró que ellas reflejaban hechos reales imponibles, lo que se contradice y tiene efectos cancelatorios e invalidantes de su actuar precedente consistente en haber impugnado por D.O. el 26/06/2018 los créditos fiscales declarados por la SAB por dicha facturación, validando así -con su actuar posterior- los créditos fiscales que antes había impugnado.

No inteligirlo del modo que propongo importaría -como lo sostuvieron los expertos en el dictamen pericial- “*exigir el pago de un impuesto en cabeza del vendedor y, a la vez, negar su reconocimiento como crédito en cabeza del comprador*”, como lo declaró la propia supervisora **Q**, pues ello resulta insostenible en derecho.

Esto es: una primera aproximación -desde una óptica tributaria- a la cuestión bajo estudio y desde el análisis de la propia conducta asumida por la AFIP –con ineludibles consecuencias en esta sede penal-tributaria-, acredita la configuración de un hecho indiciario cierto, potente, de singular valía y eficacia probatoria, acerca de que la facturación cuestionada como apócrifa no lo era, sino que reflejaba hechos reales imponibles.

B). Notable y dirimente valía y eficacia probatoria porta también la pericia ingenieril practicada en autos en orden a la acreditación de la efectiva realización de las operaciones económicas entre **ACSA** (prestador del servicio de alquiler de maquinaria vial) y la SAB (adquirente/prestataria).

Téngase presente (lo que no ha sido controvertido) que los principales clientes de la empresa constructora fiscalizada (SAB) eran las DNV y las Direcciones Provinciales de Vialidad de las provincias de Chaco, Corrientes y Formosa, como que las principales obras en ejecución durante el período fiscalizado (2013, 2014 y 2015) fueron las siguientes (cfr. fs. 126/127, Informe final de fiscalización):

Provincia de Corrientes: Ruta Provincial Número 40 - Tramo Ruta Nacional N° 123, Ruta Nacional 14 Sección Puerto Ciro Empalme Ruta Provincial N° 114 - Completamiento, adecuación de obras básicas, ejecución de pavimento y señalización.





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

Provincia de Formosa: Ruta 86 que une “Guadalcazar y Misión San Martín, dividida en tres Secciones.

Provincia del Chaco: Ruta 7 Tramo General San Martín - Colonias Unidas, divididas en dos secciones Peña. De la Plaza- Colonias Unidas; Colonias Unidas-General San M.

Téngase presente también que, en rigor, los clientes (comitentes) de la contratista-adjudicataria (SAB) eran las Direcciones Provinciales de Vialidad donde se hallaba radicada la obra vial a ejecutar (la del Chaco, en el caso de la RP-7; la de Formosa, en el caso de la RN-86, y la de Corrientes, en el caso de la RP-40), las que a su vez actuaban por convenio con la DNV (ente que abonaba los certificados a la Dirección Provincial para que ésta pagara al contratista lo certificado).

De allí que la empresa-contratista actuaba en obra con un ‘jefe de obra o representante técnico’ de la empresa y la Dirección Provincial de Vialidad con ‘inspectores de obra’, quienes trabajaban a la par, en conjunto y también en obra, y tenían en el obrador laboratorio, equipo de topografía, personal, etc. En cambio, la DNV intervenía en la ‘supervisión de obra’ -por tratarse de una obra por convenio Nación-Provincia-, supervisión que hacía dos o tres veces por mes (cfr. testimonio del Ing. **D**, empleado y representante técnico de la SAB en la ejecución de la RP-7, Chaco, cfr. audiencia del 13/06/2024 y testimonio del Ing. **P**, ex Administrador General de la DNV, cfr. audiencia del 27/06/2024).

Los peritos -con base en la documentación tenida a la vista que describen (cfr.p.2/4, numeración interna) constataron, en primer término, la nómina de maquinaria propia de la empresa SAB extra del informe de la DNRPA N° 1 y 5 de Resistencia (cfr. en primera cuestión, pto. **“I.b.x”**, Informe de la DNRPA, en respuesta al pto. R-46 auto de prueba), con un total de **56 unidades**, la mayoría de las cuales son tipo pick-up o vehículos sedán (todos ellos, modelos de la década de los '90) y de los cuales -refieren- *“solo pueden considerarse como aptos para la obra”* un total de **siete (7)**: 2 volquetes arena y ripio, 2 camiones Scania con cabina, 2 excavadoras Samsung y 1 compactadora Dinamac.



#36213326#432784770#20241025152921114

En segundo lugar, a los fines de verificar si esa maquinaria de propiedad de la SAB era suficiente para afrontar la construcción de las obras viales en ejecución (RP-7 del Chaco, RP-40 de Corrientes y RN-86 de Formosa) dada la *“simultaneidad de las obras en los años 2014 y 2015”* (p. 11, numeración interna pericia), tomaron como base el equipamiento mínimo exigido en los pliegos de obra de la RP 7- Distrito Chaco (cfr. en primera cuestión, pto. **“I.b.xvi.a”** Instrucción suplementaria, en respuesta a los ptos. P-16, R-34 y R-40 auto de prueba), que reputaron equivalentes a los requeridos para las otras dos obras. El equipamiento exigido para resultar adjudicatario (como lo fue la empresa SAB) ascendía a 67 equipos viales (excavadoras, motoniveladoras, camiones regadores, volcadores y bateas, planta elaboradora de hormigón, aserradoras de juntas de hormigón y vehículos utilitarios, entre otros).

Así, los expertos anticiparon que *“el equipamiento requerido en cuanto a potencia, tipo y cantidad es muy superior al propio de SAB. Es decir -añaden-, con equipamiento propio, SAB no podría ejecutar las obras de referencia”* (cfr. p. 11, numeración interna pericia).

Los peritos se introducen, en tercer lugar, a analizar, con base en los certificados de cada una de las tres (3) obras en los períodos bajo examen, la presencia de la maquinaria empleada y los días trabajados en las obras en ejecución por parte de la SAB; ello, con base en la prueba allegada al proceso en instrucción suplementaria (cfr. en primera cuestión, punto **“I.b”**) y dieron por comprobada la presencia de la maquinaria requerida y necesaria para cada obra.

Para ello, se detuvieron a examinar las notas remitidas por la DNV (incorporadas al expte.digital Lex 100 el **09/08/23**, cfr. pto. **“I.b.xvi”**); los exptes .administrativos y certificados de obra de los años 2012, 2013, 2014 y 2015 de la SAB vinculados a los contratos de obras señalados en las D.O. correspondientes a la RP-7 Chaco y pliego y resolución remitidos por la DNV (en punto **“I.b.xvi.a”**, cfme. ptos. P-16, R-34 y R-40 auto de prueba); los certificados de obra de la RN -86 Formosa (en punto **“I.b.xvi.b”**, cfme. punto P-17 auto de prueba); el informe de la DNV sobre los controles internos y externos de la DNV en la ejecución de las obras RP-7 Chaco y RN-86 Formosa (en punto **“I.b.xvi.e”**, cfme. puntos R -34 y R-40 auto de prueba), Igualmente examinaron la información incorporada al expte.digital Lex 100 el **10/10/2023** (en **“I.b.xxi”**): los 62 legajos de los 62 los





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

utilitarios y máquinas viales de propiedad de **ACSA** alquilados por la SAB para su afectación a las obras de Formosa, Chaco y Corrientes, identificándolos por sus dominios (en carpeta N° 6, punto “**I.b.xxi**”, cfme. pto.P-10 auto de prueba); y documental de la obra RN-86 Formosa (en carpeta N° 7, punto “**I.b.xxi**”, cfme. pto P-11 auto de prueba); documental de la obra RP-7 Chaco (en carpeta N° 8, punto “**I.b.xxi**”, cfme. pto P-12 auto de prueba) y los seguros contratados por **ACSA** en Nación Seguros SA (cfr. “**I.b.xi.b**”, incorporado al expte.digital el **07/07/2023**).

En cuarto lugar se abocaron -como información adicional- a analizar los “permisos de tránsito de carga excepcional sobre vehículo especial (carretón)”, que expide la DNV y en los que se comprueba que el solicitante del permiso es **ACSA**, así como el tipo de equipo que carga, el itinerario con origen en Río Gallegos y destino en Formosa, rutas y fechas de validez, aclarando que en los permisos de tránsito “*no constan los dominios de los equipos trasladados*” en tanto lo relevante para esos permisos eran los datos técnicos, dimensiones y peso del equipamiento cargado, verificándose -dicen- el traslado de motoniveladoras, topadoras, compactadores, etc. Constataron también que dichos equipos tenían diverso destino, no solo Formosa pues dadas las RN y RP para las que se solicitaban los permisos, ese destino Formosa incluía Chaco y Corrientes (cfr. p. 26 numeración interna pericia ingenieril e informe de la DNV incorporado al expte.digital el **09/08/2023**, cfr. “**I.b.xvi.c**”, cfme. pto. P-21 auto de prueba y carpetas N° 4 y 5, en “**I.b.xxi**”, cfme.pto. P-29 auto de prueba, incorporado al expte.digital el **10/10/2023**).

Esta documental agregada a la causa, relacionada con los permisos de tránsito, acredita que, entre 2013 y 2015, **ACSA** solicitó un total de 402 permisos de tránsito de equipos viales de su propiedad para ser trasladados en carretón desde Río Gallegos hacia el noreste argentino (Formosa, Chaco y Corrientes) –cfr. doc.IF-2023-76644290APN-DSCRDNV (2013: 121 permisos); doc. IF-2023-77075288-APN-DSCRDNV (2014: 237 permisos); doc. IF2023-84977322-APN-DSCRDNV (2015: 44 permisos)-.



#36213326#432784770#20241025152921114

De modo ilustrativo a~adado en la **Figura 18** que sigue uno de los tantos permisos de tr~ansito emitidos por la DNV a favor de **ACSA**, en el caso con validez entre el 24/01/2014 y 03/05/2014, de una "topadora sobre oruga c/espejo", con origen en R~io Gallegos y destino Formosa.

-Figura 18-

Relacionado con el caso 6.7.1.17.5 C

DIRECCION NACIONAL DE VIALIDAD PERMISO N° 162311401322B
24-01-14

PERMISO DE TRANSITO DE CARGA EXCEPCIONAL SOBRE VEHICULO ESPECIAL (CARRETÓN)

DATOS DEL SOLICITANTE

Empresa AUSTRAL CONSTRUCCIONES S.A.
 Domicilio AVDA GREGORES N° 290 Localidad RIO GALLEGOS
 Provincia / Estado SANTA CRUZ ARGENTINA C.P. 9400 Tel./Fax 15600341

DATOS DEL VEHICULO

Marca SCANIA Modelo XXXX Patente N° TVS-574 y FHJ-437
 Tara 10,40 tn Ancho 3,20 m Póliza de seguro N° 2925606-1403111-
 Longitud entre parapetos 22,60 m Vencimiento 12-08-14 04-05-14
CARRO-SEMI-1-2-4-(S)(DD)(DDDD) Cla. Aseguradora RSA-ANTARTIDA

DATOS DE LA CARGA

Descripción (1) TOPADORA SOBRE ORUGA C/ ESPEJO
 Alto 3,60 m Ancho 3,30 m Largo 8,00 m Peso 30,60 tn

ITINERARIO

Desde RIO GALLEGOS Hasta FORMOSA
 Por 3-08 N750-22-154-35-7-33-12-19-11-16-95-9-36-34-156-90-61-66-8

DATOS DEL VEHICULO CARGADO

MEDIDAS Y PESO		EXCESOS		SALIENTES	
ALTO	4,70 M TOTAL	ALTO	0,60 M	Sobres lateral izquierdo	0,05 M
ANCHO	3,30 M TOTAL	ANCHO	0,70 M	Sobres lateral derecho	0,05 M
LARGO	22,60 M TOTAL	LARGO	4,00 M	En su parte posterior	 M
PESO	60,00 M TOTAL				

CONDICIONES GENERALES

«Los datos correspondientes a la carga y el equipo transportador denunciados por el transportista, tienen caracter de DECLARACION JURADA la falsedad o ocultamiento de datos dar~a lugar a la suspensi3n de esta y futuras autorizaciones, independientemente de las sanciones que correspondan segun la legislaci3n vigente.

«El transporte que se autoriza podr~a ser fiscalizado en Origen, Destino, o cualquier punto del itinerario. La falta de conformidad entre el Permiso y el equipo cargado dar~a lugar a la suspensi3n del transporte.

«La Empresa transportista asume la total responsabilidad por los da~os y perjuicios que el transporte que se autoriza puede causar a la DNV y terceros.

«El presente Permiso es v~alido exclusivamente para rutas nacionales y provinciales, no incluye permisos de transporte de carga que se incluyen exclusivamente para indicaci3n de tramos y obliga al transportista a cumplir con las condiciones de autorizaci3n vigentes.

«Deber~a circular exclusivamente con luz color rojo, en su parte superior, y con luz blanca en su parte inferior. El veh~culo es de plataforma baja y de configuraci3n de ejes diferenciada y no super~a los 2,60m de altura, 4,50 m de ancho, 4,50 m de altura, 22,40 m de largo y 45 t de peso (bruto o cargado) pudiendo cambiar de forma de eje, en cuyo caso el eje deber~a ser r~igido y las tr~ans laterales en reflector.

«Esta autorizaci3n no incluye el transporte de carga que implique riesgo de seguridad, como: explosivos, inflamables, corrosivos, t3xicos, radioactivos, o cualquier otro que implique riesgo de seguridad.

«Deber~a circular por caminos pavimentados, con velocidad limitada a 40 km/h, y no deber~a efectuar sobrepesos, salvo existencia de obstrucciones laterales, obras de arte, o accidentes, en cuyo caso deber~a circular por el sentido de la calzada a velocidad de paso de hombre, e impidiendo el paso simult~aneo con cualquier veh~culo.

«El en el itinerario habr~a que evitar cables a~reos, sem~foros o cualquier otro elemento ubicado a una altura inferior a la del transporte autorizado, debiendo tomar las medidas para salvar el inconveniente y efectuar la operaci3n con el correspondiente señalamiento preventivo.



PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

EL PRESENTE PERMISO DEBE SER ACOMPAÑADO POR EL PLANO CORRESPONDIENTE QUE ESTA FIRMADO Y CON EL MISMO NÚMERO DE PERMISO.

CEL.....

LA VALIDEZ DEL PRESENTE PERMISO QUEDA SUPEDITADA AL CUMPLIMIENTO ESCRITO DE LAS CONDICIONES PARTICULARES INDICADAS AL DORSO CON LOS SIGUIENTES NÚMEROS: <u>IDA+2-3-4-10-13-16-17-18</u>	PERÍODO DE VALIDEZ Desde el <u>24/01/2014</u> Hasta el <u>03/05/2014</u>
---	--

REGRESO.....

Fecha de iniciación del viaje: 24/01/2014 REGRESO POR RUTAS.....

Firma y sello de la Autoridad Concedente

Finalmente, en quinto lugar, los expertos examinaron el “*informe auditor realizado por la empresa BDO en marzo de 2013 con respecto al inventario de equipos de la empresa ACSA*” (cfr.p. 34, numeración interna pericia). Ello con base en la prueba arrojada en instrucción suplementaria descripta *supra* en primera cuestión, pto. “**I.b.xi.a**”, cfme. pto. P-22 auto de prueba (también en físico reservado en Secretaría, Registro N° 1318).

En ese inventario de los equipos de propiedad de **ACSA** realizado por la Calificadora de Riesgo BDO (Becher y Asociados SRL) en el 2013 se consigna la descripción de los 1.699 equipos inventariados, cuyos modelos mayoritariamente corresponden a los años 2007/2008 a 2012, esto es, se trata de equipos relativamente nuevos.

Asimismo, en dicho informe se consigna la localización de dicho equipamiento al momento de practicar el inventario con base en la siguiente nomenclatura: **01**, Chaco, Obrador Central Resistencia; **02**, Chaco, Obrador Piedritas; **03**, Chaco, Obrador San M; **014**, Corrientes, Obrador M; **015**, Corrientes, Talles ext. Corrientes; y **016**, Misiones, Obrador Posadas.

Se comprueba así que, ya para el año 2013 -cfme. el informe de BDO-, estaban presentes en esas locaciones un total de 96 equipos de ACSA trabajando en las obras viales que ejecutaba la SAB: 53 equipos en el Obrador Central Resistencia del Chaco; 8 equipos en el Obrador Piedritas del Chaco; 30 equipos en el Obrador San M del Chaco; 1 equipo en el Obrador M de Corrientes; 1 equipo en el Talles ext. Corrientes de la provincia de Corrientes;



#36213326#432784770#20241025152921114

y 3 equipos en el Obrados Posadas de Misiones (cfr. p. 26/119 numeración interna del pdf del informe BDO incorporado al expte.digital Lex 100 el 07/07/2023).

Otro dato relevante que surge del informe de BDO, en que se explicita la metodología de trabajo empleada (*“relevamiento e inspección exclusivamente visual de los activos” e in situ*) es que *“en la realización del inventario se rotularon los bienes con un código unívoco y de código de barras, que constituye la nueva cédula de identidad del bien”* (cfr. p. 18 del pdf del informe de BDO).

Téngase presente también que, al practicarse el allanamiento de la empresa SAB, el 09/04/2016 y según surge del acta labrada se constató la presencia en el predio de la RN 16, km. 19,3, Resistencia, de 29 vehículos identificados en el acta con sus respectivos dominios y *“7 máquinas viales para diferentes tareas y otras tantas maquinarias más que se encontraban desarmadas, identificándose solo una con patente CAZ-49”*, acompañándose anexo fotográfico del parque automotor, croquis de los diversos sectores del lugar allanado e informes de la DNRPA de aquellos dominios, de los que resulta que 14 de dichas unidades vehiculares son de propiedad de **ACSA** (cfr.en primera cuestión, **“I.b”**, Instrucción suplementaria, punto **“v”**, incorporado al expte.digital Lex 100 el 28/03/2023).

Pues bien: del análisis realizado por los expertos, en la pericia ingenieril se concluye:

d). *En función de la cantidad de maquinaria que figura registrada en cabeza de la Sucesión A B podemos concluir que la ejecución de las obras no podría haberse realizado solamente con los equipos de la Sucesión, teniendo en cuenta el grado de avance de las obras certificado por la inspección de la comitente.*

La maquinaria propia de la Sucesión de A B no era suficiente ni en cantidad, ni en tipo, ni en potencia para la correcta ejecución de las tareas certificadas. Se hace aquí esta aclaración en TIPO y POTENCIA en función a las tareas certificadas.

c). *Según el análisis de la documentación disponible (Certificados de obra emitidos por la DNV; Expedientes de obra confeccionados por la DNV; Permisos de transporte maquinaria emitidos por la DNV; Informe de la consultora BDO e Inventarios*





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

confeccionados por la DNV) la cantidad y el tipo de maquinaria vial presente en cada una de las obras analizadas precedentemente, es el adecuado para la ejecución de las tareas contratadas por la comitente, según el ritmo de obra que surge de los certificados.

En función de todo lo anterior, considerando el grado de avance de las obras peritadas, es razonable inferir que los trabajos se habrían realizado a través del alquiler de maquinarias viales y/o mediante la subcontratación de trabajos a otras firmas.

Por último, se colige que la gran mayoría de los equipos viales utilizados en la ejecución de las obras peritadas serían propiedad de A Construcciones, en función de lo que surge de los Permisos de transporte de maquinaria emitidos por la DNV; el informe de la consultora BDO y los inventarios realizados en los obradores por la DNV” (el subrayado y destacado no son del original).

B.i). ¿Qué alegaron las partes a este respecto? El Dr. D, en representación de la querrela, cuestionó enfáticamente las conclusiones a las que arribaron los peritos ingenieros, insistiendo -al replicar- que “es una prueba inconducente para determinar la comisión del delito de evasión tributaria” y que **ACSA** “no tenía contrato para la prestación de servicios”.

Encaró su crítica cuestionando el modo en que se realizó (porque -dijo- que los peritos se dividieron el trabajo y que cada uno analizó dos obras). Sostuvo que se halla acreditado que “no existían antecedentes de permisos de tránsito de carga especial tramitados por **ACSA** o **SAB**” con base en informes de la DNV que datan -según indicó- del **01/01/2010** y del **31/12/2015** y que ello -apuntó- había sido señalado en el Informe final de fiscalización y “no aparece en la pericia”.

Cuestionó también los permisos de tránsito que se ilustran en la pericia (p. 27/29) pues dijo que, de su visualización, se advierte que se trata de permisos “anulados”, conforme el sello en ellos estampado y que son capturas erróneas incorporadas a la pericia que no sustentan las conclusiones a la que llegan los ingenieros. Dada la inespecificidad adjudicada a la facturación concluyó en que “no hay certeza de que el servicio se prestó”.

Asimismo, descalificando lo declarado por los capataces de obra (**A I G y E G**) y el Ing. **D** que aseveraron que la mayoría de la maquinaria empleada en la ejecución de estas obras era de



ACSA, el **Dr. D** manifestó que ello no acredita la propiedad de **ACSA** porque “no lo corroboraron en los papeles” y que los dos primeros son personas que “carecen de la capacidad intelectual” para sostener lo que dijeron.

Sobre este tópico, en la oportunidad del art. 393, CPPN, el **Dr. Carniel**, por el MPF, se limitó a aseverar que “La pericia ingenieril es incompleta y que no arroja luz” sobre los hechos de la causa, aclarando que el MPF “no se ‘mete’ con la cuestión acerca de si la maquinaria se trasladó o no”.

A su turno, las defensas refutaron enfáticamente lo alegado por la querrela y expusieron la eficacia probatoria desincriminante que asignan a la prueba pericial ingenieril.

Así, el **Dr. A** (por la defensa de **Mendoza**) refutó los vicios que la querrela le atribuye a la metodología de trabajo empleada por los expertos, porque -dijo- primero se distribuyeron el relevamiento de las obras por el escaso tiempo que tenían para su confección, los que luego fueron revisados por los otros peritos y arribaron a un dictamen unánime. Sostuvo que la querrela interpretó el sello en que se consigna “anulado” en los permisos de tránsito en forma errónea, asignándole un significado diverso al que tiene, como que los testimonios recepcionados de **S y G A** son demostrativos de que las máquinas empleadas eran de propiedad de **ACSA**.

Por su parte, el **Dr. I Z** (por la defensa de **Bustos**) cuestionó las conclusiones de la querrela en las que descarta la eficacia probatoria de la pericia ingenieril. Expresó que el informe de la DNV incorporado al expte.digital el 09/08/2023 acredita la existencia de esos permisos de tránsito a favor de **ACSA**; que la inexistencia de dominios de las máquinas cargadas y trasladadas no es requisito del formulario; que es falso que esos permisos que la pericia ilustra hayan sido anulados y que la prueba incorporada al expte.digital el 10/10/2023, carpetas 4 y 5 -a pedido de las defensas- acredita el traslado de equipos de **ACSA**, lo que ha sido corroborado -expresó- por prueba documental, pericial y testimonial.

A su vez, el **Dr. V** (por la defensa de **Báez**) arribó a igual conclusión que los otros colegas de la defensa, a cuyos efectos hizo un minucioso, exhaustivo y documentado examen de toda la prueba documental,





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

informativa y pericial reunida (*“cuya calidad epistémica -dijo- es superior a las presunciones de la AFIP”*), así como de los testimonios recepcionados durante el debate (cfr. audiencia del 19/08/2024, alegato al que me remito en honor a la brevedad).

B.ii). ¿Qué declararon los testigos en relación a este tópico? El perito de oficio, Ing. **B** (cfr. audiencia del 01/07/2024), respecto de la metodología de trabajo empleada, dijo que *“eran 3 peritos y que, para hacer el relevamiento, fueron tomando 2 obras cada uno”* y que después cada uno controló lo que trajeron sus colegas y confeccionaron la pericia en la que *-dijo- “no se manifestaron disidencias”*.

El testigo expresó que, por un lado, hicieron *“un análisis de los certificados de obra -expedientes principales y vinculados- a fin de indicar la cantidad y tipo de maquinaria vial que estuvo presente en la obra en ejecución”* y, por otro lado, un *“análisis de costos para determinar si las obras a las cuales se corresponden los conceptos facturados por los proveedores impugnados podrían o no haber sido realizados sin la efectiva intervención de los mismos y con la maquinaria de vehículos propios de la SAB”*.

Señaló que, con base en los pliegos de la licitación y en las certificaciones de obra, analizaron la maquinaria que se precisaba para las obras y observaron que *“en el listado de maquinarias requeridos (...) algunos de estos equipos no figuraban en el listado de la SAB, pero en la documentación también figuraban actas de traslado de equipos desde **ACSA** en el sur a locaciones en Chaco, Corrientes, donde se efectuaban las obras”*. Explicó que esas *“actas de traslado”* (permisos de tránsito) *no tienen excesivos detalles, se menciona el equipo (...) por una cuestión de dimensiones y de pesos nada más, que es lo*



#36213326#432784770#20241025152921114

que importa para el traslado en carretones, y en la documentación de seguro y certificaciones de obra figuran más datos de estos equipos, las matrículas (...) por lo que hay que admitir que era el mismo equipo que se está trasladando y después ese equipo lo veían aplicado en obra e inclusive figuran en inspecciones a los obradores". Aclaró que, en una auditoría hecha por una firma externa (se refiere a BDO) "también figuran estos equipos como que están en los obradores"

Manifestó que, del informe de la DNRPA, vieron que entre las unidades de propiedad de la SAB (camionetas, pick up, automóviles) *"hay vehículos para mover al personal de la empresa, pero hay solo unas pocas maquinarias que podrían aplicarse en una obra del tipo de las que estamos hablando"*, a lo que agregó que *"claramente (...) además hay una superposición de obras, no podrían realizarse solamente con ese equipamiento"*. Que, para ello, *"se precisaba otro equipamiento y éste es el que ven en los certificados, este equipamiento se condice con los equipamientos en traslado desde **ACSA** hacia locaciones en el Chaco o Corrientes, que son las locaciones de las obras"* y que *"con los informes de auditoría y de inspección se ve que son las matrículas de esos equipamientos"*, aclarando que el informe de auditoría es el de la empresa BDO realizado en marzo del 2013 sobre los equipos de titularidad de **ACSA** y el de la inspección es el practicado por la DNV en Formosa en el año 2016.

El perito de parte, Ing. **E** (cfr. audiencia del 01/07/2024) declaró que la conclusión a la que arribaron los 3 peritos fue *"que las obras no se podrían haber realizado con la maquinaria vial que era de propiedad de la SAB, en primera instancia, y en segunda instancia, que la maquinaria que se termina*





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

*utilizando mayoritariamente era provista o por lo pronto había sido alquilada a **ACSA**". Que del informe de la DNRPA surge que las máquinas de la SAB "son escasas para hacer obra, que eran 6 o 7 (...) y el resto eran pick-ups o autos de traslado (...), con el agravante que las máquinas de la sucesión eran viejas (...) de más de 10 años para el momento de las obras cuando en general se considera que la vida útil de una máquina está más o menos en 10 años" y que "las máquinas de **ACSA** del informe de BDO de 2013 (...), eran mucho más nuevas, eran máquinas utilizables que estaban dentro de la vida útil".*

Preguntado, el perito **E** mencionó que pudieron relevar "un montón de permisos de tránsito (...), cientos, muchísimos", que "eran varios libros de permisos de traslado" y que, en la pericia pusieron solo algunos ejemplos para mostrar los puntos de origen y destino. Dijo que "el destino era amplio en el sentido de que puede desplazarse en toda la zona del NEA" y que, en general, "iban de Río Gallegos hacia el norte". Afirmó que corroboraron, con el pliego, que se cumplía con la cantidad de maquinaria mínima requerida por el comitente y, con la certificación de avance de las obras vieron que el avance "se condice con la cantidad de máquinas, si hubiera habido menos maquinarias hubiera ido más lento".

Afirmó que en la pericia concluyeron que "la gran mayoría de los equipos viales utilizados" eran de propiedad de **ACSA** "porque no pueden (...) asegurar que no se haya alquilado a otra empresa alguna maquinaria", lo que es muy común en obras para solucionar urgencias. Sostuvo que también concluyeron que, por el número de dominio, eran de titularidad de **ACSA** según se desprende del "inventario de la DNV y del informe del BDO". Explicó, al respecto, que "en



#36213326#432784770#20241025152921114

*los certificados de obra y los permisos de traslado no tienen indicado el número de dominio (la patente) de las máquinas”, el que sí surgía del inventario hecho por BDO en el 2013 de las máquinas pertenecientes a **ACSA** y del “inventario realizado por la DNV (en 2016) en el Obrador de Guadalcázar” de Formosa, donde sí figuran los dominios y cotejaron unos y otros verificando que era la misma maquinaria. Preguntado, aclaró, que los ejemplos de los permisos de tránsito y de los certificados de obra que insertaron en la pericia “son totalmente representativos del total de los informados y los eligieron aleatoriamente”. Que había algunos permisos a favor de **ACSA** con origen en Buenos Aires, pero que “la mayoría eran de Río Gallegos”.*

Por su lado, el perito de parte Ing. **C** (cfr. audiencia del 01/07/2024) corroboró al declarar la conclusión a la que llegaron en la pericia. Dijo que los equipos con los que “contaba la Sucesión al momento (...) eran absolutamente pocos no solo en cantidad, sino en el tipo de maquinarias para la ejecución de las tareas que implica una construcción de pavimento, ya sea en el tramo de las secciones de la R-7 de Chaco, como otras de enripiado, terraplenes, alcantarillas, en las obras de Formosa y Corrientes” y que, por lo tanto, concluyeron en que “no puede ser realizado con la maquinaria que contaba **B** en ese momento”.

Dijo que “las máquinas presentes (en obra) están certificadas por el inspector de cada una de las obras, a partir de las guías de traslado, por año había entre todas las provincias, más de 100 guías de traslado”, o sea, “estaban en obra” -aclaró- y que “en varios momentos se ejecutaron al mismo tiempo” por lo que “la maquinaria que prestó servicio en una obra, no pudo haberlo hecho en





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

otra obra, ya que entre Chaco y Formosa hay casi 500 km.entre una obra y otra”.

El Ing. **D** (cfr. audiencia del 13/06/2024) declaró que fue empleado de la SAB y que intervino como ‘jefe de obra’ o ‘representante técnico’ de la empresa en la ejecución de la obra vial RP-7 en el Chaco. Luego de explayarse sobre los diversos ítems de una obra vial (movimiento de suelos para limpieza del terreno y relleno, terraplén, alcantarillas, paquete estructural e ítems varios), en lo que aquí interesa expresó que *“en la ruta 7 tenían por lo menos 40 equipos viales”* (planta de asfalto, planta de hormigón, mixer, motoniveladora, excavadora, compactadores, cargador frontal, retroexcavadora, retropala, terminadora de asfalto, rodillo neumático para asfalto y para estabilizado, etc) y que *“30-35 equipos eran de A”*. Agregó que, *“en la obra llegaron a tener 130 equipos en total”*. Aclaró que *“en la obra tenía poco equipo de la empresa B porque era un equipo muy viejo (...)”*, que *“los mejores eran los alquilados o los que mandaba del sur A”*.

Manifestó que la obra de la R-7 se ejecutó con un paquete estructural *“flexible (...) que es el asfalto, salvo la rotonda (...) que se hicieron de hormigón”*. Y explicó que, para el asfalto, *“se usó una planta que vino de EE.UU. (...), era una planta de última generación (...) que trajo A y que, inclusive, vino un americano de la firma Terek -al que tuvieron que ponerle una traductora- y así pusieron en marcha esa planta de asfalto, porque acá en la zona no había ni plantista que supiera operar todos los comandos, era todo computorizado”*. Que *“todo ese equipo vino y se instaló ahí en el obrador de la R-7”*. Agregó que también tenían *“un equipo chino que les mandaba A (terminadora de última generación, rodillo neumático, aplanadora), y por ahí tenían algún*



#36213326#432784770#20241025152921114

problema de repuestos, venía gente del sur a auxiliarlos con ese tema de la verificación de los equipos (...)". Refirió que, por ello, sabe que esa maquinaria vial era de **ACSA** y porque *"los equipos de A tenían una raya roja y negra"*.

Preguntado **D** si **B** tenía maquinaria suficiente para ejecutar esta obra, contestó que *"no (...), en su obra (la RP-7) había pocos equipos de propiedad de B (...)",* que *"la mayoría de la maquinaria y las camionetas que tenían en obra eran de A"*.

El testigo **A I G** (cfr. audiencia del 13/06/2024) declaró que fue capataz de **ACSA** desde 2006 a 2008 y empleado de la SAB en la última etapa, en la ruta 86 de Formosa. Expresó que *"las máquinas que estaban en obra en la RN-86 eran de A"*. Preguntado cómo lo sabe, dijo que lo sabe *"porque venían del sur (...)"* y que eso le consta porque *"en los permisos de Vialidad que venían en carretón venían a nombre de ACSA (...), eran retroexcavadoras, motoniveladoras, topadoras y equipos de compactación"* y que la empresa **B** *"casi no tenía máquinas, que tenía camiones"*.

Asimismo, el testigo **E C. G** (cfr. audiencia del 03/06/2024) declaró que era capataz de obra de **ACSA**, para quien trabajó entre 2008 y 2015 y que, además de haber estado en obras en el sur, *"estuvo en la R-7 en el Chaco y en la R-86 de Formosa"*, en esta última en el año 2014-2015, aclaró. Dijo que las máquinas viales con las que trabajaba *"eran de ACSA"* y que lo sabe porque *"tenían un logo de A y, aparte de eso, tenían un código de barras todas las máquinas, que eran unos numeritos chiquitos que se lo aplicaron a todos los equipos que eran de A y que estaban dentro de la cabina"*. Que *"había una empresa, pero no recuerda el nombre, que colocaba el código de barras"*, aunque -preguntado por la querrela- dijo que no pudo corroborar en algún papel que eran de **ACSA**.





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

Agregó que *“las máquinas que tenían ahí fueron las que se cargaron en carretones en el sur y se trajeron al norte para construir esa obra”* y -agregó- que *“todavía están, hay máquinas en lo que era el obrador Guadalcázar y en Puerto Yrigoyen”*. Aclaró que, para traerlas al norte, *“hay un permiso que se saca en Vialidad Nacional para que los carretones puedan circular con los equipos por las rutas nacionales y provinciales, si no, no pueden circular (...)”*. Explicó que para la elaboración del concreto asfáltico, **ACSA** compró *“una planta de asfalto Terek 0 km. que la instalaron en General San M”,* para la RP-7, Chaco.

El Ing. **J P D** (cfr. audiencia del 27/06/2024), empleado de la Dirección Provincial de Vialidad del Chaco, declaró que intervino como inspector de obra en la Sección o tramos 1 (Colonias Unidas a Plaza) y 2 (San M a Colonias Unidas) de la RP-7 del Chaco. Expresó que su tarea como inspector de obra es ser *“el nexo entre Vialidad y la empresa que tiene un representante técnico y Vialidad provincial su inspector de obra, ambos en obra (...) porque es una inspección permanente en obra, que su tarea es la calidad de la obra”* y que *“una vez que se medía, se aprobaba la obra en cantidad y calidad y se certificaba”*. Para poder certificar -dijo- tiene que medirse la cantidad (topografía) y la calidad (laboratorio) y que *“las dos cosas deben reunirse para que él pueda certificar”*. Aclaró que *“la inspección era permanente, vivían en obra eran un grupo de inspección”*. Que en esa obra *“había por lo menos más de 100 equipos seguro”, “era un infierno”* -exclamó- y *“había más de 180, 200 personas”*.

En relación a las máquinas dijo que no sabe quiénes eran los propietarios, *“si puede decir que tenían logos”* y que las de **ACSA** tenían *“frangas negras y rojas”*, pero -aclaró- *“no puede decir si eran o no de ACSA o si eran o no de B”*.

El testigo **C S** (cfr. audiencia del 27/06/2024), técnico vial, declaró que trabaja desde el 2002 en la DNV, en el Distro 18° del Chaco, y que



#36213326#432784770#20241025152921114

*“era el encargado del área de los permisos de tránsito en esa época y es, en definitiva, el que otorga o rechaza los permisos”. Preguntado, expresó que “había sacado permisos **ACSA** acá en el Chaco”.*

El testigo **N Pierotti** (cfr. audiencia del 27/06/2024), ex Administrador General de la DNV (2003-2015), confirmó lo declarado por el Ing. **D.** Afirmó que *“quien controla la obra por delegación de DNV es la provincia, que es la que designa el inspector de obra que está a cargo del comitente, en este caso, la provincia (...)”* y que la *“DNV lo que hace es la supervisión, que eso consta en los convenios, es una revisión superior (...), que se hace -dijo- con la visita periódica a las obras, verifica que se dé cumplimiento a los programas de ejecución de esas obras”.* Explicó también que el transporte de maquinaria vial, *“de cargas excepcionales se hace siempre sobre vehículos especiales (...), se transportan en carretones y ese transporte debe ser autorizado a través de un permiso de tránsito que origina y entrega el ente autorizado que es la DNV”.*

Por su parte, en lo que aquí interesa, el testigo **G A** (cfr. audiencia del 03/06/2024), empleado de la SAB y que se desempeñaba como administrativo de obra externa, preguntado si sabe las maquinarias con que contaba la sucesión, expresó que *“no recuerda exactamente qué tipo y qué cantidad pero eran de la empresa **ACSA**”* y, preguntado cómo lo sabe, respondió que *“porque llegaban los equipos con remitos de **A** (...), que “los veía en el galpón del obrador”.*

A su vez, la fiscalizadora **Cardozo** (cfr. audiencia del 10/04/2024), como la supervisora **Q** (cfr. audiencia del 21/03/2024) -que tuvieron a su cargo la fiscalización de la contribuyente SAB- y que habían participado del allanamiento practicado en la firma el 09/04/2016, en sus respectivas declaraciones manifestaron ambas, al ser interrogadas sobre el punto, no recordar si había





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

vehículos o máquinas viales, agregando **Q** no recordar tampoco si, en el acta de allanamiento labrada que firmó, había un detalle de máquinas.

La inspectora **Cardozo**, al declarar confirmó que la fiscalización no circularizó al Registro de la Propiedad para verificar la maquinaria de titularidad de la contribuyente fiscalizada. Preguntada *“si circularizaron respecto de las maquinarias de la firma SAB para saber cuáles eran de titularidad de la empresa, vehículos y máquinas”* contestó que *“el trabajo consistió en analizar débitos fiscales, créditos fiscales e IG en cuanto a la parte de gastos e ingreso, respecto del patrimonio solamente se verificaron (...) dos camionetas que no estaban expuestas en la declaración jurada”* y que *“en la base de datos de la AFIP”* había dos vehículos de la SAB informados por el Registro de la Propiedad no declarado, aclarando que el Registro *“no informa (a la AFIP) las maquinarias (...), solo automotores y camionetas”*.

A su vez, la supervisora **Q** (cfr. audiencia del 21/03/2024) preguntada *“si hicieron algo en el marco de la fiscalización para averiguar si **ACSA** tenía maquinarias para alquilar”*, contestó que *“no”*. Y respecto de la maquinaria propiedad de la SAB, dijo que *“no recuerda si circularizaron o no a la DNRPA para conocer qué maquinarias tenía”*.

B.iii). La valoración probatoria del tópico bajo escrutinio: Como expresé más arriba, si la fiscalización y la D.O. sobre base cierta requiere, por parte de la AFIP, reunir toda la información necesaria durante el ejercicio de la función fiscalizadora, de modo de probar certera y fundadamente la existencia del hecho o acto que motiva el ajuste, a mi entender, la abundante información (instrumental e informativa) reunida en instrucción suplementaria y la pericia ingenieril, como el testimonio brindado por los expertos que la confeccionaron y demás declaraciones testimoniales referidas *supra* se erigen en evidencia bastante de que, efectivamente -como lo anticipé- la fiscalización *no reunió la*



#36213326#432784770#20241025152921114

información necesaria para determinar en forma certera el tributo y por tanto no es cierto que los ajustes -como lo ha proclamado la querella- se hicieran sobre base cierta, sino que se practicaron sobre base presunta, con sostén en presunciones simples u hominis que el copioso cuadro probatorio reunido destruye de modo terminante.

Tengo para mí -respecto del tópico aquí examinado- que es desatendible lo alegado por el **MPF** al postular que “*la pericia ingenieril es incompleta*”, sin dar las razones que sostienen tal conclusión y/o sin referir siquiera qué otros elementos o información debieron reunir los peritos para no incurrir en la *incompletud* que, en forma inexplicitada, adjudica al informe pericial.

Por su parte, solo hallo explicación a la inconsistencia y falta de rigurosidad analítica crítico-racional de lo alegado por la **querella** en su valoración *descalificante* de la eficacia probatoria de la pericia ingenieril, a la contundencia de descargo que dicha probanza científica allega al proceso con efectos enervantes de su pretensión acusatoria.

Así, por un lado, es notoria su desatención sobre elementos de prueba incorporados por instrucción suplementaria que omite merituar y que lo contradicen; por otro lado, desinterpreta y/o tergiversa el contenido y significado probatorio de documental examinada por los expertos y allegada válidamente al proceso, para -finalmente- forzar una intelección sesgada y de tinte discriminatorio de algunos testimonios recepcionados en debate que rebaten la postura que enarbola.

En efecto: el cuestionamiento a la metodología de trabajo empleada por los peritos ingenieros no solo es inaudible, sino que no consulta las razonables explicaciones dadas por los expertos **B, E y C** que lo desacreditan, al par que desatiende que arribaron a un dictamen pericial unánime, sin disidencia alguna.





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

No asiste razón a la querrela cuando dice acreditada la inexistencia de permisos de tránsito de carga especial tramitados por **ACSA** y que probadamente trasladaron las máquinas, afirmación que sostiene en aquellos viejos informes de la DNV del 2010 y 2015 agregados (cuando aún la DNV no tenía en su poder lo informado por las comitentes, las Direcciones Provinciales de Vialidad), pero desatiende y omite valorar los informes de la DNV que los rectifican, recogidos en instrucción suplementaria e incorporados al expte.digital el **09/08/2023** (cfr. informe de la DNV, en pto. “**I.b.xvi.c**”) y el **10/10/2023** (cfr. carpetas N° 4 y 5, pto. “**I.b.xxi**”), que, en un sentido contrario al postulado, acreditan la existencia –como dije- de 402 permisos de tránsito solicitados por **ACSA** para el traslado de maquinaria vial desde el sur hacia la región del NEA, lo que fue corroborado por la pericia y los testimonios de los expertos en debate.

La querrela -a mi criterio, temerariamente- tergiversa además el contenido de las capturas de esos permisos de tránsito que los expertos incorporaron -a modo de ejemplo- en la pericia ingenieril, al afirmar que esos permisos estaban “anulados”, afirmación que no supera el test de su confronte con la prueba documental que desmiente dicha afirmación. Es que de la sola lectura del texto del sello estampado en dichos permisos (cfr. p. 27/29 numeración interna de la pericia y Nota de la DNV en “**I.b.xvi.c**” Instrucción suplementaria) es demostrativa de que aquella afirmación es falsa.

Pese a la dificultosa legibilidad, puede igual leerse en los permisos de tránsito agregados que la pericia ilustra y que los expertos tuvieron a la vista (cfr. *supra* **figura 18**) que dicho sello en realidad reza:

“El presente permiso se emite sin verificación previa en virtud de la declaración jurada presentada por el solicitante; en caso de falta de concordancia entre lo



#36213326#432784770#20241025152921114

autorizado y las condiciones reales del equipo transportador (pesos, dimensiones, N° de ejes, etc.), el presente permiso queda ANULADO, haciéndose pasible la empresa adjudicataria a las sanciones que correspondan a los fines legales”.

Como el propio texto del sello lo demuestra, se trata de una ‘advertencia’ respecto de la veracidad de los datos consignados en el permiso de tránsito que provienen de la declaración jurada del solicitante (**ACSA**), en defecto de lo cual se advierte a la empresa que el permiso queda anulado y sujeta la empresa a las sanciones correspondientes, no así que ‘ese permiso estuviera anulado’ como -con marcada tergiversación del texto- lo argumenta la parte querellante.

Si -como probado está- la maquinaria trasladada desde el sur al NEA llegó a destino es porque los carretones pudieron circular por las RN y RP sorteando exitosamente los controles de ruta y los permisos no fueron anulados dada la concordancia entre los datos en ellos consignados y las condiciones reales del equipo transportador; pues, si esos datos no hubieran sido los reales, el chofer del carretón no hubiera podido continuar su marcha hacia destino.

En otro orden y guiada la querella por la infructuosa pretensión de rebatir que la pericia ingenieril y los testimonios recepcionados han probado que la mayoría de la maquinaria empleada por la SAB en la ejecución de las obras viales a su cargo (RP-7, RP-40 y RN-86) en el período concernido (2013-2015) era de propiedad de **ACSA**, la querellante cuestiona que los testigos **A I G y E G** -capataces-, el Ing. **D y G A** -empleados de SAB-, el Ing. **D** -empleado de la Dir.Provincial de Vialidad del Chaco e ‘inspector de obra’ de la RP-7- y **S** -que otorgaba los permisos de tránsito de la DNV- así lo aseveraran pero “no lo corroboraron en los papeles” (esto es, con los títulos de dominio) o que los dos primeros (los capataces) “carecen de capacidad intelectual” para corroborarlo.





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

Los 5 testigos que probadamente intervinieron en la ejecución de las obras en cuestión y **S** que confirmó haber dado los permisos, dieron razones certeras y eficaces en aval de sus dichos. Dijeron que la mayoría de la maquinaria era de **ACSA** porque tenían el logo de esa empresa, unas franjas rojas y negras (cfr. testimonios del Ing. **D y E G**); porque venían del sur y los permisos de Vialidad estaban a nombre de **ACSA** (cfr. testimonio de **A G**); porque tenían un código de barras en la cabina (cfr. declaración de **E G**); porque **ACSA** había sacado permisos de tránsito (cfr. testimonio de **S**); porque los equipos llegaban con remitos de **A** (cfr. declaración de **G A**). A todo lo cual, el Ing. **D** agregó que **ACSA** había traído un equipo chino y, de EE.UU., una planta asfáltadora que se instaló en el obrador de la RP-7, corroborado esto último por **E G** quien expresó que **ACSA** compró una planta de asfalto Terek, 0 km., que instaló en el obrador General San M de la RP-7 del Chaco.

Que la maquinaria vial empleada en las obras era mayoritariamente de **ACSA**, lo corroboraron también al declarar los 3 expertos que practicaron la pericia ingenieril, los Ing. **B, E y C** según lo verificaron con los certificados de obra y los permisos de tránsito, así como con los informes de auditoría (la del 2013 de BDO, que colocó ese código de barras en la cabina de cada máquina de **ACSA** a que se refirió **E G**, las que inventarió *in situ* en las locaciones correspondientes a las obras), el inventario practicado por la DNV en el Obrador de Guadalcázar (RN-86, Formosa) y los seguros contratados por **ACSA** e informados por Nación Seguros SA, los que contenían el detalle de los números de dominio de dichas unidades. Amén, de que también corroboraron - con base en el informe de la DNRPA- que la maquinaria vial (solo 7 unidades) de propiedad de la SAB era un equipamiento insuficiente, viejo e inidóneo para ejecutar las obras a su cargo.



#36213326#432784770#20241025152921114

Ello así: en una segunda aproximación -desde una óptica ingenieril- a la cuestión bajo análisis, el cuadro probatorio reunido acredita -sin interferencias ni fisuras- que las obras de las provincias de Chaco, Corrientes y Formosa, en el período 2013-2015, cuya ejecución estuvo a cargo de la contratista SAB, conforme el avance certificado por la inspección de las comitentes (las respectivas Direcciones Provinciales de Vialidad), no podrían haberse realizado con la maquinaria de propiedad de la SAB y que “*la gran mayoría*” de los equipos viales utilizados eran propiedad de **ACSA**.

Cuadra destacar que la narración de la comprobada presencia, en las 3 obras peritadas y en el periodo concernido (2013-2015), acerca de que la mayoría del equipamiento vial empleado por la SAB para su ejecución era propiedad de **ACSA** no es una construcción de sentido disponible, ni puede controvertirse con amparo en una hermenéutica que prescinda de la trama en la cual se inscribe la realidad de los hechos que fueron probados.

Huelga señalar que el cuadro probatorio reunido aquí bajo examen porta eficacia convictiva de especial valía para formar convicción judicial acerca de la efectiva existencia en la realidad económica de las operaciones por servicios de alquiler de equipos cuestionadas por la AFIP y, en su consecuencia, de la veracidad ideológica de las facturas que las respaldan.

C). En tercer término, es pertinente examinar las inferencias formuladas por la fiscalización que llevaron a la AFIP a impugnar el crédito fiscal IVA 2014 y 2015 declarado por la SAB y el gasto declarado en IG 2014, vinculado a las **transferencias bancarias de fondos de la SAB a la firma ACSA**.

Recordemos: en el Informe final de fiscalización se refiere que:





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN
TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

*. En 2014, la empresa fiscalizada le transfirió vía bancaria a **ACSA** la suma de \$ 25.800.000,°°, suma ésta superior a la facturación por alquiler de equipos que totalizó \$ 19.965.000,°° (cfr. fs. 123) y que,

*. En 2015, la SAB le transfirió a **ACSA** \$ 96.458.324,°° (cfr. fs. 124) y aclaran, respecto de este período fiscal, que este monto surge de los datos hallados en la documentación secuestrada, *“lo que no implica que esta suma sea la totalidad transferida en este período”*. Esta aclaración de la fiscalización es oportuna si advertimos que -conforme las impugnaciones practicadas (cfr.fs. 125 Informe final, referidas *supra* en esta misma cuestión, ptos. **“2.2.1.b.v”**), el total facturado asciende a \$ 212.348.075,14 (\$ 175.494.277,°° importe neto deducido del gasto en IG e IVA por \$ 36.853.798,14 deducido del crédito fiscal IVA), de lo que resulta que aquel monto transferido en 2015 por la SAB a **ACSA** -que la fiscalización informa- es inferior al total facturado en más de 115 millones de pesos.

Pues bien: de ello, la fiscalización sostiene, para ambos períodos fiscales por igual, que *“se puede inferir que los comprobantes fueron emitidos al solo efecto de transferir fondos de **A Construcciones SA**, sin que los mismos se encuentren vinculados con la efectiva prestación de servicios”*.

Y esta presunción simple a la que arriba la AFIP es demostrativa -como veremos y anticipé- de que el organismo recaudador *no reunió al fiscalizar la información necesaria* para determinar en forma certera los ajustes (es decir, con base cierta), pese a tener a su disposición y análisis, entre la documentación compulsada los Estados contables de la SAB, esto es, los elementos para hacerlo que la hubieran habilitado a una presunción diversa a la formulada.

C.i). ¿Qué alegaron las partes a este respecto? La querella se limitó a postular -sin mayor detalle y con notable imprecisión- lo expuesto por la fiscalización: *“que las transferencias de la SAB a **ACSA** son superiores a la*



facturación por alquiler de equipos”, refiriéndose solo al período fiscal 2014. Nada dijo del período fiscal 2015.

El **Dr. Carniel** -en representación del MPF- y asumiendo igual postura, expresó que *“las remesas de dinero de la SAB a **ACSA** son superiores a lo facturado”*.

Por su lado, las defensas controvirtieron aquellas inferencias realizadas por el organismo recaudador al afirmar que esas mayores transferencias hallan explicación en las deudas que la SAB tenía con **ACSA** que están reflejadas en los Estados contables de la contribuyente fiscalizada.

Así, el **Dr. A** (por la defensa de **Mendoza**) expresó que esas mayores transferencias *“tienen una explicación muy clara, de acuerdo a la evidencia producida en el juicio”*, en tanto *“la SAB tenía una deuda con **ACSA** debido al dinero que, en su oportunidad, **ACSA** le prestó a la sucesión cuando estaba en concurso”*, lo que se halla reflejado -dijo- en los Estados contables de la SAB en que se expone el pasivo con **ACSA**. A tal fin citó, a modo de ejemplo, el *“mutuo c/A SA”* consignado en las “Cuentas por pagar bancarias y financieras” del balance del ejercicio 2014 por \$ 590.718,52.

A su turno, el **Dr. I Z** (por la defensa de **Bustos**) refirió por igual que esas mayores transferencias no guardan relación con el objeto del proceso, que ellas se justifican en los pasivos de la SAB con respaldo en los Estados contables de la empresa fiscalizada y que *“la deuda de la SAB con **ACSA** era superior al monto por el alquiler de máquinas”*.

Al momento de la réplica, la **Dra. M** -por la querella- sostuvo que no es de recibo el planteo del **Dr. A** relativo al mutuo de **ACSA** a la SAB pues -dijo- *“esa diferencia no fue motivo de ajuste sino para argumentar que las*





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

*facturas eran apócrifas” y que la suma del mutuo que el defensor refiere “ asciende a 590 mil pesos, mientras que la diferencia en más de lo transferido por la sucesión a **ACSA** es de 6 millones de pesos”.*

Al ejercer el derecho de dúplica, el **Dr. V** controversió el razonamiento de la querellante sobre el punto en dos aspectos: **a)** que la AFIP no haya aJdo por esa mayor transferencia -dijo- “*no es el punto*” pues lo relevante es que ello fue valorado para inferir y, en consecuencia, presumir que las facturas eran apócrifas y que habían sido emitidas al solo efecto de transferir fondos a **ACSA** sin que ellas estén vinculadas a una efectiva prestación de servicios; **y b)** que es falso que el mutuo fuera de poco más de 500 mil pesos, pues en el archivo de los balances de la SAB se acredita, en 2013, que **ACSA** es acreedor por \$ 23.262.054 (p.62) y en el balance 2014, una deuda de la SAB con **ACSA** de \$ 10.486.346 (p.82).

C.ii). ¿Qué prueba se reunió en relación a este tópico? Entre los 26 cuerpos de actuaciones administrativas de la AFIP en relación a la Sucesión de A B , con un total de 3.389 fojas (cfr. en físico reservados en Secretaría bajo Registro N° 1318 e incorporados al expte.digital Lex 100 en fechas 20/08/2021 y 02/03/2021) obra un cuerpo auxiliar con los Estados Contables de la contribuyente fiscalizada, bajo el título “*Cuerpo Auxiliar. Estados contables*”, en 86 fojas, remitidos al organismo recaudador -a su requerimiento y durante la fiscalización- por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas del Chaco. De allí que, entre el detalle de los “Libros, documentación y registros compulsados”, la fiscalización mencione en el Informe final (cfr. fs. 114) los estados contables de la SAB que evidentemente no examinó en forma debida.



#36213326#432784770#20241025152921114

¿Qué nos informan esos Estados Contables de la SAB en sus Notas complementarias? (cfr. documental de la AFIP en Drive, pto. A.9 - O.I. 1.465.638/ B Caja 2/ B Ancelmo cuerpo auxiliar).

*. Que, en el ejercicio finalizado el 31/12/2011, bajo el rubro “2.6.4. Deudas fiscales y sociales”, se registra “2.6.4.4. Acreedores varios (A)” por **\$ 9.561.119,01** (folio 18);

*. Que, en el ejercicio finalizado el 31/12/2012, se registra en “2.6.5. Otras deudas”, “2.6.5.1. Acreedores varios (A)” por **\$ 21.009.250,95** (folio 38);

*. Que, en el ejercicio finalizado el 31/12/2013, se registra en “2.6.5. Otras deudas”, “2.6.5.1. Acreedores varios (A)” por **\$ 23.262.054,50** (folio 61).

*. Que, en el ejercicio finalizado el 31/12/2014, se registra en “2.6.5. Otras deudas”, “2.6.5.1. Acreedores varios (A)” por **\$ 10.486.346,43** (folio 81).

Durante el debate, los funcionarios de la AFIP encargados de la fiscalización fueron interrogados sobre este extremo. La inspectora **Cardozo** (cfr .audiencia del 10/04/2024) dijo que *“solamente se encontraron los estados contables, los libros y registros -libro diario, sub-diarios- eso no, podemos hablar de órdenes de compra, órdenes de pago, eso sí, pero no encontraron los registros contables”*. Que sí *“había extractos bancarios y también en la AFIP tienen lo que informan los bancos (...)”*. Preguntada si, en los ejercicios de la SAB *“verificó que la empresa **ACSA** realizó algún tipo de aportes de fondos a la Sucesión”* respondió que *“de los datos que tiene y de la inspección que hizo no tiene datos de eso”* (sic).

Por su parte, la supervisora **Q** (cfr. audiencia del 21/03/2024) declaró que *“A era un proveedor muy importante (...), llamó la atención*





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

*eso y después analizaron el tema de los pagos con los resúmenes de banco, vieron todas las transferencias que se hicieron a **ACSA** y no había una equivalencia entre las facturas y las remesas de fondos; en el 2014 por ej. recuerda que se hicieron remesas mayores a las facturadas y en el 2015 al revés". Preguntada "si le pidieron alguna explicación a la contribuyente **ACSA**" contestó que "no". Interrogada "si en el informe final de fiscalización consideró los balances de B", dijo que "sí" y preguntada "si le pidieron alguna explicación a **ACSA**" respondió que "no".*

C.iii). La valoración probatoria del tópico bajo escrutinio: A mi criterio, el examen de este tópico es claramente demostrativo de dos aspectos. Por un lado, que la AFIP partió de *un indicio* para inferir aquella *presunción hominis* acerca de que "los comprobantes fueron emitidos al solo efecto de transferir fondos a **ACSA** sin que los mismos se encuentren vinculados a una efectiva prestación de servicios". Ese indicio lo constituían las transferencias bancarias de fondos de la SAB a **ACSA** por montos superiores a la facturación. Ello fue así en el período fiscal 2014, porque -como está probado y lo declaró Q- en el período fiscal 2015 "fue al revés": la SAB transfirió un monto altamente inferior a lo facturado por alquiler de equipos, pese a lo cual la presunción a la que la AFIP arribó es la misma para ambos períodos e impugnó también el crédito fiscal (monto del IVA) en la DDJJ del IVA 2015 y el gasto (monto neto de la factura) en la DDJJ del IG 2015.

Si la presunción es una operación conjetural que, partiendo de un hecho cierto conocido (inferente), infiere la probabilidad de otro desconocido (inferido o presumido), no se entiende qué regla de experiencia o enlace entre uno y otro hizo la AFIP. Porque si, el hecho inferente correspondiente al período fiscal 2014 lo constituía que las remesas de fondos de SAB a **ACSA** eran de montos mayores a los facturados y, en un sentido contrario, el hecho inferente



#36213326#432784770#20241025152921114

correspondiente al período fiscal 2015 fue “*al revés*” -como dijo **Q**- pues las remesas de fondos a **ACSA** eran de montos inferiores a los facturados, vulnera las reglas de la lógica y las máximas de la experiencia conjeturar que de dos hechos indiciarios antitéticos pueda inferirse el mismo hecho presumido: “que los comprobantes (tanto en 2014 como en 2015) fueron emitidos al solo efecto de transferir fondos a **ACSA** sin que los mismos se encuentren vinculados a una efectiva prestación de servicios”.

Y, por otra parte que, pese a tener a su disposición y haber compulsado los estados contables de la SAB, la fiscalización omitió relevar y evaluar que, entre estos dos sujetos tributarios distintos (**ACSA**, empresa controlante, y SAB, empresa controlada) existía una vinculación societaria y otras operaciones que excedían a los contratos por “*alquiler de equipos*”, las que justificaban ampliamente que los montos transferidos pudieran ser superiores a los facturados por alquiler de máquinas; concretamente los préstamos (mutuos) de **ACSA** para cancelar el pasivo de SAB con sus acreedores en el concurso preventivo, como se ha acreditado.

Cobra aquí especial relevancia convictiva efectuar el análisis conglobado -factual y contextual- a que me referí *supra* (cfr. esta misma cuestión, pto. “1”), relativo a lo probadamente ocurrido entre el 2002 y el 2012. Me refiero a la situación falencial que atravesaba la SAB desde el 2002 y el trámite de su concurso preventivo *cerrado* en el 2012 con la homologación del acuerdo celebrado con sus acreedores, como también al probado *desembarco* de **ACSA** en la SAB (con antelación al 2006) y las relaciones societarias existentes entre **ACSA** y la SAB.

Como lo declaró el Cdor. **P** (cfr. audiencia del 22/05/2024): la SAB “*entró en crisis financiera y en mayo aproximadamente del año 2006 desembarcó **ACSA** a hacerse cargo de la empresa y de los acreedores*”, tan es





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

así, que -como está acreditado en el expte. “*B , A su Patrimonio s/Concurso preventivo*”, en dicho proceso concursal, la SAB era representada por su apoderado, el **Dr. Luis E Ferrín**, cuyo poder le había sido otorgado por M A Báez (hijo de **L Báez**) en su calidad de apoderado de **A** y como integrante de la firma SAB (cfr. el propio Informe final de fiscalización a fs. 115/116, lo que no fue controvertido).

Esto es: **ACSA salvó de la quiebra a la SAB pagándole a sus acreedores** mediante el acuerdo homologado judicialmente en el 2012, lo que explica acabadamente que la SAB quedara endeudada con **ACSA** en los montos -varias veces millonarios referidos más arriba- como ha quedado registrado en sus estados contables 2011, 2012, 2013 y 2014 certificados por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas del Chaco que la fiscalización dice que compulsó, pero omitió evaluar al hacer las impugnaciones y los ajustes.

Y ello, a la postre, justifica entonces que los montos transferidos vía bancaria por la SAB a **ACSA** fueran -en 2014- superiores a los montos facturados por ésta por el concepto “*alquiler de equipos*” y que no existiera equivalencia entre las facturas y las remesas de fondos pues, en 2015, “*fue al revés*” -como dijo **Q**- en tanto lo transferido -como se probó- resultó de un monto inferior al de las facturas.

Por tanto, a mi criterio, aquel *indicio* del que partió la AFIP para presumir lo que presumió y practicar los ajustes es solo *un indicio antifibológico*, al par de inhábil, contradictorio y violatorio de las máximas de la experiencia, en tanto esas transferencias de fondos a **ACSA** admiten explicaciones alternativas racionales y razonables, de acuerdo al plexo probatorio colectado, por lo que aquel solitario indicio equívoco –además de infringir la lógica y las máximas de la experiencia- no consulta los presupuestos de pluralidad, precisión y concordancia establecidos por la ley para “*constituir prueba*” y producir



#36213326#432784770#20241025152921114

convicción judicial de conformidad con las reglas de la sana crítica racional (cfme. art. 163, inc. 5°, CPPN).

D). En cuarto término, aprecio relevante examinar otro aspecto controvertido entre las partes, relativo **a la invocada ‘inespecificidad de las facturas’ de ACSA, a la información con que contó la AFIP y a las pautas de trabajo empleadas en el procedimiento de fiscalización respecto de este proveedor**, que la llevaron a concluir como lo hizo, máxime teniendo en cuenta que la O.I. N° 1.465.638 configuró una “fiscalización de tipo ordinaria, subtipo profunda o relevante” como se desprende -según veremos- del propio título del Informe final de fiscalización que reza:

Contribuyente: SUCESIÓN DE A B – O.I. N° 1.465.638 CUIT N°

INFORME FINAL DE FISCALIZACIÓN

INSTRUCCIÓN GENERAL N° 882/2010 (DI PYNF)

En dicho Informe final se enuncia -entre la documentación y registros compulsados (cfr.fs. 114)- los “*comprobantes de compras, gastos, órdenes de compra y de pago y documentación varia secuestrada en el procedimiento del 09/04/2015 en el estado en que se encontraban (...). De la base de datos de esta AFIP-DGI se extrajeron las DDJJ de IVA y del IG; los datos del CITI Compras, información de compras y ventas, retenciones, información de terceros, bienes registrables entre otros*”.

Respecto, concretamente, del proveedor **ACSA** se refiere haber tenido en cuenta “*los datos informados a esta Administración Federal por parte de la firma SAB vía electrónica (CITI Compras y Régimen Informativo de Ventas y Compras)*” (cfr. fs 121, informe final). Se menciona también que **ACSA** emite





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

facturas electrónicas, por el concepto “*alquiler de equipos*”, que extrajeron de la base de la AFIP (cfr. fs.123/124 informe final).

D.i). ¿Qué alegaron las partes a este respecto? La querella sostuvo que estas facturas por “*alquiler de equipos*” no cumplen con el principio de especificidad, pues no se identificó la máquina alquilada, las horas o semanas trabajadas por esas máquinas, que “*no se identificó ningún dato (...)*”, como, en cambio, sí lo consignan otros proveedores de iguales servicios, tales como Cementos SRL. Aclaró que ello es “*independiente de que ACSA sea empresa controlante, que sea el mismo dueño no tiene nada que ver, porque son empresas distintas, con diverso CUIT*”. Y que ello determina la “*imposibilidad de trazabilidad de la facturación, lo que no brinda certeza de que el servicio se prestó*”.

El titular del MPF **-Dr. Carniel-**, en la misma línea, expresó que “*la especificidad de las facturas permite verificar la autenticidad de la operación*” aludiendo a que no es lo mismo “*alquilar una máquina de escribir o una retroexcavadora*” y que -en el caso de **ACSA-** bajo el rótulo de “*alquiler de equipos*” hay “*indeterminación de la actividad realizada*”. Que “*en la documentación secuestrada no se hallaron elementos que permiten probar la veracidad de las operaciones (detalle de los equipos alquilador, horas afectadas...), los que sí constan en las operaciones con otras firmas que facturan iguales servicios*”.

A su turno, los defensores controvirtieron con énfasis la postura asumida por los órganos acusadores y, centralmente, manifestaron que si la AFIP no halló elementos -como dijo- para probar la veracidad de las operaciones fue porque no investigaron como debían, porque no buscaron esos elementos y que ellos fueron hallados en la instrucción suplementaria en la etapa preliminar del juicio.



#36213326#432784770#20241025152921114

Así, el **Dr. I Z** (por la defensa de **Bustos**) expresó que *“la especificidad de las facturas”*, con los contratos de alquiler de las máquinas y su descripción, el detalle de los días trabajados, chofer, combustible, etc. fueron acreditados en instrucción suplementaria con la prueba ofrecida por la defensa e incorporada al expte.digital Lex 100 el **10/10/2023**, especialmente la Carpeta N° 6 conteniendo los legajos de las máquinas propiedad de **ACSA** alquiladas por SAB para su afectación a las obras viales en Chaco, Corrientes y Formosa (cfr. en primera cuestión, **“I.b.xxi”**).

El **Dr. V** (en la asistencia de **Báez**) destacó que *“el corazón de la hipótesis presuntiva de la AFIP”* lo constituyó -por su magnitud y significatividad- la facturación de **ACSA** calificada de apócrifa y que *“la AFIP no hizo nada, no circularizó ni una sola vez”*. Que circularizaron a los proveedores S, De y Logística MV -pese a la escasa incidencia de éstos en la generación del crédito fiscal IVA de la SAB-, pero no circularizaron a **ACSA** infringiendo a su respecto -dijo- la IG N° 882/10 de la AFIP. Agregó que no es cierto que la facturación de otros proveedores de iguales servicios fuera siempre específica y/o que las de **ACSA** contuvieran siempre solo una denominación genérica, con apoyo en facturas que exhibió de Cementos SRL (por alquiler de equipos o por movimiento de suelos), de **ACSA** (por alquiler de equipos R.86, Formosa) y de Vial Tec SA (por servicios prestados).

Al momento de la réplica, el **Dr. D**, por la parte querellante, dijo que *“carecen de razonabilidad los montos facturados (por **ACSA**) y que los de la empresa Cementos eran muy inferiores”*.

En ejercicio del derecho de dúplica, el **Dr. V** sostuvo que la AFIP hizo una elección sesgada de los comprobantes de Cementos SRL para sostener su hipótesis y que es *“falso que **ACSA** no tenía un contrato por el alquiler de máquinas”* pues la prueba aportada por la defensa de **Mendoza**





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

acreditó la existencia de muchos contratos y ello es conteste con el resto del material probatorio. Calificó de sorpresiva la alegación de la querrela de que los montos facturados por **ACSA** fueran abultados en comparación con los de Cemento, lo que no fue motivo de ajuste.

D.ii). ¿Qué declararon los testigos sobre estos extremos aquí bajo análisis? **Cardozo** (cfr. audiencia del 10/04/2024) preguntada si circularizaron a la firma proveedora **ACSA**, respondió *“que las facturas electrónicas emitidas por **ACSA**, la AFIP las tiene, no necesita circularizar porque estos datos ya estaban en la base. Generalmente cuando hay dudas pueden circularizar, pero en este caso las facturas electrónicas estaban en el sistema de AFIP”*. En otro tramo dijo que *“en cada caso se analiza qué corresponde hacer o no hacer de acuerdo a la documentación que se encuentra, a los datos con los cuales se cuenta (...)”* e interrogado sobre *“cuál es el criterio para elegir o no circularizar”*, la testigo dijo que *“no hay una especificación de hacer esto o lo tomar (...), uno analiza el contexto, del análisis que realiza decide seguir este camino o el otro, no es obligatorio circularizar”*, afirmando que desconoce si ello está normado en algún reglamento del organismo.

Por su lado, **Q** (cfr. audiencia del 21/03/2024) expresó que respecto de **ACSA** *“pudieron imprimir todas las facturas porque en ese momento eran facturas electrónicas, imprimieron todas las facturas que le hizo **A Construcciones** a la Sucesión de B y vieron que el concepto que facturaba era alquiler de maquinarias, siendo que ellos habían visto otros proveedores que le alquilaban maquinaria a la sucesión y entre la documentación encontraron unas planillas, unas hojitas que tenían un detalle pormenorizado de datos que hacían a los bienes que se alquilaban, por ejemplo establecían el tipo de máquina, qué maquinaria era la que se alquilaba, para qué obra, qué trabajo se iba a hacer con esa maquinaria, cuántas horas, los seguros*



#36213326#432784770#20241025152921114

que iba a tener esa maquinaria, el combustible cómo iba a ser, recuerda que era una planilla muy larga, muy disgregado todo lo afectado a la utilización del alquiler de esas máquinas; mientras que respecto de las de **A Construcciones** las características que tenía era que solamente tenían esas facturas y nada más respaldaba la realización de esa operación, o sea de la efectiva realización del alquiler de esos bienes que ellos decían que alquilaban”. Dijo que lo que analizaban era “la veracidad de las operaciones (...)”, que “con **A** lo único que encontraron fueron las facturas emitidas que decían alquiler de bienes”.

Preguntada la supervisora “si circularizaron al proveedor **ACSA**” contestó “que cree que no lo circularizaron (...)” e interrogada acerca de por qué circularizaron a otros y a **A** no, respondió “que era porque de esta empresa sacaron todas las facturas que ya estaban en el sistema, no circularizaron porque tenían toda la documentación que estaba secuestrada (...)” y aclaró “hubo un tiempo (...) que fue durante el año 2016 que no pudieron acceder a esa documentación secuestrada, entonces ahí hicieron las circularizaciones y después, cuando se hicieron de toda la documentación secuestrada, analizaron lo que tenían”. Preguntada “si tuvo acceso a toda la documental relativa a todas las operaciones de **ACSA**” contestó que solo “tuvo acceso a las facturas emitidas por **ACSA** que figuraban en el sistema de la AFIP porque eran facturas electrónicas (...)”. Interrogada sobre “si hicieron algo en el marco de la fiscalización para averiguar si **ACSA** tenía maquinarias para alquilar”, contestó que “no”. Asimismo, dijo no recordar si circularizaron a la DNRPA para conocer qué maquinarias tenía la SAB registradas a su nombre. En su momento, preguntada **Q** si la fiscalización de la SAB fue un caso relevante, contestó afirmativamente.





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

El testigo **P** (cfr. audiencia del 30/04/2024) declaró que *“la circularización es uno de los procedimientos que lleva adelante el fiscalizador si cree conveniente”* y preguntado *“si sabe por qué motivo no se circularizó a **ACSA**”* respondió que *“es muy probable que el inspector haya decidido no circularizar porque tenía suficiente documentación como para llevar adelante o tomar una decisión al respecto, que siempre tratan de buscar la economía del proceso”*.

El consultor técnico de la AFIP, **Z** (cfr. audiencia del 13/05/2024) manifestó que, en una fiscalización, puede ser que *“el inspector detecte por medio de documentación situaciones o hechos que hagan sospechar acerca de ciertas operaciones”* y aclaró que *“él basa sus inspecciones en tres patas: la cuestión documental, la cuestión física y la financiera (...)”, las que se detuvo a explicar. Respecto de la que denominó *“cuestión física”* que -dijo- *“también es fundamental, van por el transporte, cuando es comercio o servicio piden documentación que respalde el transporte y esa es la que suele faltar (...), es decir, comercios que no tienen el transporte, no tienen los remitos, documentos de autorización de traslado (...), que siempre van a la verdad material, la realidad económica en el sentido de buscar con documentación pero probar que el hecho se realizó, cuando todo eso falta la operación es inexistente”*.*

Expresó también que el cuerpo pericial contable no verificó si la SAB tenía maquinarias para la realización de las obras y que, *“con la Cdora. **M** y estuvieron de acuerdo los demás peritos y el consultor técnico en que eso era una cuestión para los peritos ingenieros”*.

D.iii). La valoración probatoria del tópico bajo escrutinio: Adelanto que, a mi criterio, les asiste razón a las defensas.



#36213326#432784770#20241025152921114

En efecto: en primer lugar, se ha probado que la fiscalización de la SAB era una fiscalización de tipo ordinaria, subtipo profunda y relevante (cfr. testimonio de **Q**). De ahí que, en el Informe final de fiscalización -como se dijo-, el propio título luzca la leyenda *“Instrucción General N° 882/2010 (DI PYNF)”*.

Esta **IG 882/2010 AFIP**, del 26/03/2010, regula precisamente el protocolo, procedimiento operativo o pautas de trabajo a seguir por los fiscalizadores en las fiscalizaciones ordinarias, subtipos profundas y relevantes como la que nos ocupa. El **cap. “A”**, segundo párrafo, de dicha IG establece que *“las rutinas propuestas constituyen pautas de trabajo a las que deberán adicionarse todas aquellas que, a criterio de los agentes actuantes correspondan al perfil particular de la fiscalizada”* (esto es, *“deberán adicionarse”, no “podrán sustraerse”*).

El **cap. “B”** destaca como *“Objetivo” “determinar los procedimientos a realizar (...), a fin de verificar el acabado cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes”*. A lo que agrega, en el 2do.párrafo: *“Cabe destacar que el cumplimiento parcial o el apartamiento de las pautas establecidas en la presente deberá estar debidamente justificado, en cada caso, por las áreas intervinientes, mediante la aprobación de las jefaturas respectivas (División de Fiscalización...)”*.

En el **cap. “E”** (*“Procedimiento operativo”*), **“1”** (*“Aspectos generales”*), **punto “1.5”** (*“Circularizaciones”*) se expresa: *“Las circularizaciones que se cursen a bancos, clientes, proveedores, organismos oficiales, etc. no deberán tener como objeto la solicitud de información disponible en las distintas bases del Organismo, con excepción de aquélla que resulte necesaria recibir como probanza del hecho que se pretende documentar. Los informes finales de inspección deberán indicar los motivos por los cuales el actuante ha definido la magnitud, oportunidad y alcance de la circularización realizada (...)”*.





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

En segundo lugar, se ha probado que, en el caso de **ACSA** -el proveedor con el mayor volumen facturado a la SAB y que fue materia de impugnación-, la fiscalización solo contaba con las 12 facturas electrónicas (una por mes, como expresó **Z**: 2 de 2014 y 10 de 2015) que extrajeron de las bases de AFIP con aquel concepto “*alquiler de equipos*”, que las imprimieron y que -cuando a un año de iniciada la fiscalización- pudieron acceder a la documentación de la SAB secuestrada, allí no encontraron documentación que respaldara la realización de esas operaciones de alquiler de equipos (cfr. testimonio de **Q**); mas, pese a ello, no circularizaron a **ACSA**, sin indicar en el informe final de fiscalización los motivos por los que no circularizaron.

Pues bien: con base en esta magra tarea fiscalizadora, la AFIP presumió que dicha facturación era apócrifa e hicieron las impugnaciones y los ajustes.

Claro que, si no hallaron elementos que permitieran probar la veracidad de las operaciones, fue porque no los buscaron. No circularizaron a **ACSA**, como sí lo habían hecho respecto de los proveedores S, De y Logística MV SA, cuya insignificancia en la generación del crédito fiscal IVA de la SAB es ilustrada por la propia fiscalización.

Los argumentos expuestos por los funcionarios de la AFIP en orden a explicar y/o justificar las razones por las que no la circularizaron lucen, a la par de endeble e inconsistentes, contradictorios.

Se circulariza cuando hay dudas, dijo **Cardozo**, y en el caso de **ACSA** tenían las facturas electrónicas que estaban en la base de AFIP. ¿No les generó dudas? ¿No entendieron los fiscalizadores que debían indagar algo más?

No circularizaron “*porque tenían toda la documentación (de la SAB) que estaba secuestrada*”, expresó **Q**. Mas, en esa documentación no encontraron nada, no hallaron “*las planillas o las hojitas*” con los detalles de lo alquilado, expresó **Q**, como sí encontraron en otros proveedores. Claro



#36213326#432784770#20241025152921114

que, en el caso de Cementos SRL hallaron esas “*planillas u hojitas*” porque había sido fiscalizada como contribuyente por O.I. N° 1.548.403, mientras que –en el caso de **ACSA**- la contribuyente fiscalizada era la SAB, en razón de lo cual esos mayores detalles en “*planillas u hojitas*” que lógicamente no encontraron en las facturas electrónicas del proveedor-vendedor, podrían haberse hallado si lo circularizaban, pero no lo hicieron.

Nada hicieron tampoco para averiguar si **ACSA** tenía máquinas para alquilar y/o para saber si la SAB tenía maquinaria para ejecutar, como contratista, las obras a su cargo (cfr. testimonio de **Q**).

Si -como expresó el consultor técnico de la AFIP, **Z**- la “*cuestión física*” es fundamental pues el objetivo de la fiscalización es arribar a la verdad material, probar si el hecho se realizó o no, ello no se concilia fácilmente con lo aseverado por **P** acerca de que el fiscalizador circulariza “*si lo cree conveniente*” porque “*tratan de buscar la economía del proceso*”.

Búsqueda de la verdad material conforme el principio de realidad económica *versus* economía del proceso fiscalizador (!). ¿No era necesario circularizar a **ACSA** para encontrar documentación que respaldara el transporte de las máquinas alquiladas, los remitos, la documentación de autorización de traslado de modo de acreditar (o no) la existencia y autenticidad de las operaciones, como lo sostuvo **Z**? La respuesta no puede ser sino rotundamente afirmativa, pero la AFIP no lo hizo.

A más de ello, si esta fiscalización (subtipo profunda o relevante) se llevó a cabo conforme la IG N° 882/10 que establece las *pautas de trabajo y procedimiento operativo* a cargo de los fiscalizadores e impone indicar, en los informes finales de fiscalización (cfr. 2do.párrafo, pto. 1.5), “*los motivos por los cuales el actuante ha definido la magnitud, oportunidad y alcance de la circulación realizada*”, como también *justificar debidamente* el cumplimiento





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

parcial o el apartamiento de las pautas establecidas (Cap. B, 2do.párrafo), fácil es corroborar que se ha infringido -respecto de **ACSA** y pese a la magnitud de las operaciones impugnadas- la IG 882/2010, pues esos motivos que, en el caso, determinaron no haber circularizado apartándose de las pautas, huelgan absolutamente en el informe final de fiscalización de la O.I. N° 1.465.638 que sirvió de base a los actos determinativos de oficio y fundaron la denuncia penal que encabeza estas actuaciones.

En tercer lugar, no es de recibo -como lo alegaron los órganos acusadores- que la aducida *inespecificidad* de las facturas de **ACSA** en que se consignaba “*alquiler de equipos*” sea *per se* determinante de la falta de certeza acerca de la efectiva prestación del servicio, pues -en todo caso- esa “*falta de certeza*” proviene de la defectuosa e incompleta tarea de fiscalización de la AFIP que, lisa y llanamente, declinó inmotivadamente buscar -circularizando como debía- la documentación que respaldara los contratos de alquiler, los permisos de tránsito para el traslado de los equipos del sur al NEA, las máquinas viales de propiedad de la SAB para ejecutar las obras y las de titularidad de **ACSA**, todo lo cual -como vimos *supra*- fue hallado y documentado con la prueba reunida en instrucción suplementaria agregada a la causa.

En cuarto término, comparto con las defensas que no es cierto que las facturas de otras empresas proveedoras de iguales o similares servicios (tal el caso de Cementos SRL) fueran siempre *específicas*, cfme. se desprende de la documental (pdf) de la AFIP en el Drive pto. A.9 - O.I. 1.465.638/ B Caja 4/ B Ancelmo circularizaciones proveedores y clientes Cuerpo 3 de 3, en 110 fojas.

Véase a modo de ejemplo, la factura de Cementos SRL del 28/12/2013, a fs. 402 del referido pdf, cuyo concepto genérico es “*alquiler de máquinas viales*”, sin ninguna otra especificación y que la AFIP validó (ver **figura 19**).



#36213326#432784770#20241025152921114

-Figura 19-

***** CEMENTOS ***** CEMENTOS S.R.L. AVDA. MARCARAGA N°138 GOYA (CORRIENTES) IVA RESPONSABLE INSCRIPTO		ORIGINAL Factura N° 0002-0000140 Fecha y Hora: 20/02/13 - 12:31:00 C.U.I.T.: 20570175810 Ingresos Brutos: 905-0515044 Inicio de Actividades: 11/00/00				
SUCESSION de ABELMO BIANCHIARI RUTA N° 16 Km 15,3 RESISTENCIA IVA RESPONSABLE INSCRIPTO		C.U.I.T.: 20859534819				
CANTIDAD	UNIDAD	DESCRIPCION	PRECIO UNITARIO	ALICUOTA IVA	X BASE IVA	PRECIO NETO
1.000	BOLIV.	ALBUTER INYECTOS VIALES	7326,450	021,00		7326,45
SUBTOTAL ALICUOTA IVA IVA PERCEPCIONES IVA		PERCEPCIONES OTROS		CONCEPTOS NO GRAVADOS		
7326,45	021,00	15372,35	TOTAL \$	88579,80	8,00	
Recibidos: Cuenta Corriente		\$ 88579,80				
CONTRA ENTREGA DOMICILIO DE PAGO: AV. MARCARAGA N° 138 -3450 GOYA CTES.-						
C.A.T. N° 3375-2912087001 Fecha de Vencimiento: 20/02/13 C° 1012089508 201						



Y ello nos dice entonces que, para fundar la aducida inexistencia de las operaciones y consecuente *apocrifidad* de la facturación de **ACSA**, el





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN
TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

organismo recaudador hizo además una selección sesgada o caprichosa de las facturas de otros proveedores que no impugnó, pese a su *inespecificidad*, en procura de sostener su decisión de impugnar por ello las de **ACSA**.

Aquella afirmación del **Dr. D** –por la querella-, formulada al replicar, acerca de que *“carecen de razonabilidad los montos facturados (por ACSA) y que los de la empresa Cementos eran muy inferiores”*, además de sorpresiva por no haber sido materia de impugnación por la AFIP como con razón lo expresó, al duplicar, el defensor **Dr. V**, es inconsistente e irrazonable. Ello, en tanto no se compadece ni se sostiene en un análisis conglobado de la prueba documental incorporada y prescinde de valorar que Cementos SRL emitía a la SAB varias facturas mensuales y por pocas unidades (por lo tanto, por montos más pequeños), mientras que **ACSA** –dada la relación societaria entre ambas empresas- emitía una sola factura mensual por el alquiler de máquinas y por un número de unidades probadamente mucho mayor, como lo destacó el consultor técnico **Z**.

Conforme lo ha dicho la **CSJN**, *“a los efectos del cómputo del crédito fiscal por parte de los responsables que deben liquidar el impuesto a cargo (art. 12 de la ley del IVA) (...) resulta indispensable que el crédito fiscal sea legítimo (...), ello tiene lugar mediante el perfeccionamiento del hecho imponible respecto de los vendedores de los bienes (...) o, en otras palabras, mediante la verificación de la operación generadora del crédito correspondiente (...)”* (cfr. CSJN, **“Molinos Río de la Plata”**, 25/08/2015, reg. CSJ 848/2014 (50-M)/CS 1).

En igual sentido: CSJN, **“Feretti”**, 10/03/2015, en Fallos 338:169; **“ADM Argentina SA”**, 10/03/2015, A.119.XLIX.ROR).

Se ha expresado también que *“No resulta que las operaciones de compra (...) fueron simuladas, en la medida en que se verificó el transporte, la entrega, la recepción y el pago (...). En tales condiciones, al Fisco le incumbía probar la*



inexistencia o falta de veracidad de las operaciones, porque demostrada la compra, el transporte, la entrega y el pago, debía precisar ya no de manera meramente indiciaria o presuntiva por qué razones concretas las operaciones debían ser consideradas como irreales o simuladas” (cfr. CCAF, Sala V, in re “Noble Argentina SA”, 20/02/2020).

Por los fundamentos expuestos, en los cuatro apartados precedentes (puntos “A”, “B”, “C” y “D”), las escasas presunciones simples u *hominis* (anfibológicas) y/o en vulneración a las máximas de la experiencia, de las que parte la AFIP para impugnar el crédito fiscal IVA 2014 y 2015 y el gasto en el IG 2014 por las operaciones con el proveedor **ACSA**, no solo resultan insuficientes e inconsistentes para tener por acreditado –como lo sostuvo la acusación- que estamos en presencia de operaciones económicas inexistentes y que la facturación que las respalda es apócrifa, sino que -lo que es dirimente- la prueba reunida nos permite concluir en que esas presunciones en que se fundó la D.O. han sido destruidas por la prueba pericial (contable e ingenieril) y la documentación reunida en el marco de la instrucción suplementaria practicada en esta sede plenaria (etapa preliminar).

Ello así, probado como fue en la causa la efectiva utilización por parte de la SAB, en las obras en ejecución a su cargo en Chaco (RP-7), en Corrientes (RP -40) y en Formosa (RN-86), de equipos viales de propiedad de **ACSA**; los permisos de tránsito que ésta tramitaba en la DNV para el traslado de dicha maquinaria desde Río Gallegos hasta el NEA; el inventario (de BDO y de la DNV) de las máquinas de **ACSA** en los obradores de esas locaciones; los contratos de alquiler y el pago vía bancaria por parte de la SAB de esas facturas por ‘alquiler de equipos’ -entre otros conceptos, como el de la deuda que SAB tenía con **ACSA**-, los seguros de esa maquinaria contratados por **ACSA** en Nación Seguros SA, es dable concluir en que los 12 hechos imponible (por





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

alquiler de equipos) que -mes a mes- **ACSA** le facturaba a la SAB se perfeccionaron y que, por tanto, quedó demostrada la legitimidad del crédito fiscal IVA declarado por la fiscalizada en 2014 y 2015 y el gasto computado en el IG 2014 que fueron materia de impugnación.

En su consecuencia, propongo al acuerdo tener por acreditada la inexistencia del hecho presuntamente delictivo investigado de evasión agravada por el uso de facturas apócrifas de **ACSA (art. 2, inc. "d", RPT, período fiscal 2014 y art. 2 inc. "a", RPT, período fiscal 2015)**.

c). M S.A. (IVA período fiscal 2014)

Recordemos: respecto de este proveedor, la AFIP observó 3 facturas emitidas en el período fiscal 2014 (en septiembre, noviembre y diciembre) -cfr. *supra* **figura 6-**, por el concepto "*fletes ruta 86*".

Impugnó así el crédito fiscal computado por la SAB en sus DDJJ de IVA 2014 por la suma de **\$ 73.500,°°** y el gasto en el IG 2014 (monto neto de facturación) por la suma de **\$ 350.000,°°**.

Como lo ilustra la **figura 9** (cfr. *supra*), del total del crédito fiscal en IVA computado y declarado por la contribuyente fiscalizada en el 2014, **M SA** resultó generadora de crédito fiscal en un **1,38%**.

Cabe poner de resalto que, aunque **M**, en el período fiscal 2013 había generado, con su facturación a la SAB, el 0,66% del total del crédito fiscal de la contribuyente fiscalizada, la AFIP no impugnó esas facturas ni practicó ajustes (cfr. *supra* **figura 8**), sin que en el informe final de fiscalización se expliciten las razones de ese proceder. Tampoco impugnó las facturas de **M** a la SAB correspondientes al período fiscal 2015, aunque su facturación



#36213326#432784770#20241025152921114

tuvo en este período una incidencia en la generación del crédito fiscal IVA de la fiscalizada del 1,36% del total del crédito fiscal (cfr. *supra* **figura 10**), ni el informe final explica tampoco el motivo de ese proceder.

Téngase presente además que, en dicho informe final, la AFIP valora como indicio que “*el Sr. **Mendoza** (el imputado J E. Mendoza, presidente de **ACSA**) es, a su vez, padre de los socios de **M SA**, firma a la cual el Sr. **Mendoza** transfirió sus camiones y otros bienes*” (cfr. fs. 120 informe final).

c.i). Las posturas de las partes

Al momento de alegar, la **querrela** -trasladando a esta sede penal- las conclusiones del procedimiento administrativo, sostuvo centralmente que esas facturas fueron encontradas en la caja 23 rotulada “Retiro de utilidades” de la documentación secuestrada y que ellas “*se utilizaron para cubrir salidas de fondos que no corresponden ser deducidas por no tener relación con la actividad gravada*”, en tanto “*esos gastos corresponden a los montos por el pago en cuotas de **ACSA** de la compra de las cesiones de los derechos hereditarios de la SAB a D L B* ” y que “*se tomaban para elevar el crédito fiscal y pagar menos tributos*”.

En la misma línea argumental, el titular del órgano acusador público **-Dr. Carniel-** sostuvo que la facturación de **M** era ideológicamente falsa, pues computan gastos cuyo destino final es el pago por parte de **ACSA** de la venta de los derechos hereditarios a uno de los hijos de Tito B .

Las defensas controvirtieron con énfasis, con base en la valoración que hicieron de la prueba reunida, esta hipótesis acusatoria.

Así, el **Dr. A** (por la defensa de **Mendoza**) cuestionó estas impugnaciones de la AFIP respecto del proveedor **M** pues -dijo- “*siendo de propiedad de los hijos del Ing. **Mendoza**, la acusación usó a su favor esa circunstancia para aseverar luego de que ello le posibilitaba ejecutar las*





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

maniobras ardidosas para evadir impuestos". Mas -destacó que- en la causa obra sobreabundante documental presentada por esa defensa y agregada al expte.digital Lex 100 el **10/10/2023**, "en la que se puede apreciar la efectiva y real prestación de servicios por alquiler de máquinas que **M** le facturaba a la SAB".

Se detuvo luego el defensor a analizar minuciosamente, de acuerdo al pdf incorporado a la causa que, respecto de las 3 facturas cuestionadas, obran agregados los contratos de locación de equipos y las certificaciones mensuales, por lo que -dijo- se acreditó que esas 3 operaciones "tienen respaldo documental y los servicios fueron prestados".

A su turno, el **Dr. I Z** (por la defensa de **Bustos**) se limitó a afirmar que la impugnación de las facturas de **M** (al igual que las de S, De y Logística MV) "se basaron en presunciones" y que, en esta etapa del proceso, es insuficiente la mera remisión a los informes que elaboraron los fiscalizadores, con cita de un fallo que avala dicha postura.

Por su lado, el **Dr. V** (por la defensa de **Báez**) destacó que, en el caso de **M**, la AFIP no circularizó a este proveedor y que, a su vez, el testigo **K** desmiente la presunción a la que ha arribado el organismo recaudador.

c.ii). El cuadro probatorio reunido

En la pericia contable practicada, luego de referir las conclusiones a la que arribó la AFIP en relación a **M**, de conformidad al informe final de fiscalización, sostiene:

"Estos expertos no pueden dar mayores precisiones respecto al razonamiento esbozado por AFIP, toda vez que D L B luciría cobrando



#36213326#432784770#20241025152921114

fondos vinculados con un acuerdo entre A Construcciones SA y Herederos de Tito Dante B , y a su vez se constataría la existencia de Órdenes de Pago de Sucesión A B a través de las que se cancelarían estas facturas emitidas por M SA, con los recibos y las retenciones realizadas (todo lo cual tuvimos a la vista en copia por estar agregado en la documentación digital subida por AFIP al Lex 100 en Caja 2), siendo éstas las únicas operaciones impugnadas de este proveedor. No hemos contado con otros elementos que permitan afirmar o desvirtuar la conclusión arribada" (el subrayado no es del original).

Cardozo (cfr. audiencia del 10/04/2024) declaró que se impugnaron esas facturas de **M** -que era de los hijos de **Mendoza**- porque se encontraron en "un bibliorato que decía retiro de utilidades (...), porque evidentemente tenían relación con justificar salidas de fondos (...), en este caso, para **L B**". Preguntada, la testigo corroboró que **M** no fue circularizada por la fiscalización, pues lo hacen "cuando hay dudas".

En la misma línea declaró la supervisora **Q** (cfr. audiencia del 21/03/2024) al afirmar que **M** "es una empresa que estaba constituida por los hijos de **J Mendoza**, quien era en ese momento el presidente de **ACSA**" y que "entre la documentación secuestrada encontraron unas órdenes de pago (...), y abajo decía que el dinero fue retirado por **L B** en el marco de un contrato celebrado entre **ACSA** y los herederos de **Tito B**".

Mas, la supervisora agregó que "**M** es una empresa que no tenía características de ser apócrifa (...)", que no está en la base APOC, que "se dedicaba a alquilar bienes y equipos" aunque dijo no recordar el concepto facturado a la firma SAB. Expresó también que "no accedieron a las DDJJ de bienes de **M** (...) porque no lo consideraron necesario".

El perito de parte **A** (cfr. audiencia del 16/05/2024) expresó que "**M** era en el que tienen una relación familiar los integrantes de una





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

sociedad y otra, lo cual es un criterio de la AFIP que puede compartirlo o no; en realidad -agregó- son las operaciones las que hay que validar, estas cuestiones de familiaridad o intencionalidad, contablemente no son evaluables técnicamente”

, a lo que añadió que *“en M el ajuste es menor a 100 mil pesos”*.

Preguntado acerca de la conclusión a la que se arribó en la pericia contable en la que intervino dijo que el razonamiento de la AFIP *“es un razonamiento complejo que requeriría de muchos elementos”*.

Al declarar en debate (cfr. audiencia del 30/04/2024), el perito Cdor. **R**, en relación a este proveedor, expresó: *“M es de la familia Mendoza, de los hijos, del yerno de Mendoza y es un proveedor donde la AFIP lo impugna porque son los hijos de Mendoza y porque Mendoza aporta y porque dice que no es una factura sino un retiro de fondos”*. Aclaró que *“lo único que vieron ahí fueron los pagos; ahora, si la orden de pago era por una locación de servicios o por un retiro de fondos, no había orden de pago para esto y al no haber libros de nadie (...) es muy difícil para los peritos que trabajan sobre hechos, no sobre hipótesis”*, agregando que *“él no vio órdenes de pago, no vio recibos, nada que pueda decir ni que la AFIP tenga razón o que no tenga razón”*.

Por su parte, el testigo **R M K** (cfr. audiencia del 13/06/2024), empleado de **M S.A.** desde el 2011 (chofer y actualmente encargado de camiones) expresó que el dueño de la empresa es M Mendoza, hijo de **J Mendoza** y que éste *“no integra la empresa y no tiene ninguna relación con él, simplemente esa relación de filiación con el dueño de la empresa”*.

Preguntado si sabe si *“maquinarias, camiones de M hayan trabajado para otras empresas”*, contestó afirmativamente, mencionando -entre otras- a la



#36213326#432784770#20241025152921114

SAB. Interrogado “*si se acuerda en qué año fue esa relación que tuvo M con la empresa B*” respondió que “*fue en el año 2013, 2014, en la ruta 86*”.

c.iii). ¿Se ha probado que la facturación del proveedor M S.A. es apócrifa?

Anticipo que –a mi criterio- la prueba reunida es insuficiente para corroborar, en el grado de certeza procesal que se requiere en esta etapa conclusiva del proceso y más allá de toda duda razonable, la hipótesis acusatoria enarbolada por la denunciante y asumida por los órganos acusadores al alegar y que, en un sentido que enerva dicha hipótesis, la prueba reunida acredita la efectiva prestación del servicio.

Como se desprende del propio informe final de fiscalización y de lo declarado por los testigos referidos (**Cardozo, Q, A y R**) la sospecha de la AFIP sobre las operaciones facturadas por **M** a la SAB proviene de la circunstancia de que los dueños de esta empresa son hijos del entonces presidente del Directorio de **ACSA**, el imputado **J Mendoza**, indicio anfibológico éste que puede significar un ‘*alerta*’ para el organismo recaudador o tener aptitud para fundar alguna ‘*sospecha*’ -dada la vinculación societaria de **ACSA** y SAB- pero que *per se* es inhábil e insuficiente para fundar las impugnaciones a que dio lugar y postular el carácter apócrifo de estas 3 facturas del período fiscal 2014 cuestionadas.

Se ha probado que **M** no está en la base APOC, que se dedica a alquilar equipos y bienes y que -al igual que **ACSA**- no fue circularizada por la fiscalización en infracción a la IG 882/10 (cfr. testimonios de **Cardozo y Q**).





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

Se ha acreditado también que el concepto de las facturas emitidas por **M** a la SAB es el de “*fletes ruta 86*” lo que, en definitiva, fue corroborado por el testigo **K** quien declaró que las maquinarias y camiones de **M** trabajaron para otras empresas, entre ellas, para la SAB y que ello ocurrió “*en el año 2013, 2014, en la ruta 86*” de Formosa, lo que corrobora el concepto facturado.

Aporta convicción en el sentido que vengo exponiendo, la prueba documental e instrumental recogida en instrucción suplementaria. Me refiero a la incorporada al expte.digital Lex 100 el **10/10/2023** (cfr. en primera cuestión, “**I.b .xxi**” en carpetas 1, 2 y 3).

En efecto, obran en la causa los certificados mensuales por alquiler de equipos de **M** a la SAB por trabajos realizados en la RN-86 de Formosa, tramo Guadalcázar -Misión San M, período 2013 y 2014 en 401 fojas (cfr. carpeta 1), como también los certificados mensuales por alquiler de equipos para trabajar en la RN-86 de Formosa, correspondientes a los meses de J a octubre/2015, en 579 fojas (cfr. carpetas 2 y 3).

Esto es, como se demuestra en los propios cuadros elaborados por la fiscalización (cfr. *supra* **figuras 8, 9 y 10**), **M** emitió facturas por sus servicios a la SAB durante los tres períodos fiscales: 2013, 2014 y 2015.

Lo que sí resulta altamente llamativo es que si -como vimos- la AFIP no impugnó ni practicó ajustes vinculados a las facturas emitidas por **M** a la SAB en los períodos fiscales 2013 y 2015 -que indudablemente consideró veraces y que respaldaban operaciones reales-, en cambio impugnó solamente las 3 facturas emitidas en 2014 calificándolas como ideológicamente falsas, cuando se ha comprobado que todas ellas reflejaban iguales operaciones.



#36213326#432784770#20241025152921114

A mi criterio, aquello que despertó la infundada *sospecha* de la AFIP guarda vinculación, no solo con la relación familiar entre los dueños de **M** y el presidente de **ACSA**, sino con el lugar físico en que fueron halladas dichas 3 facturas que es lo que en el informe final de fiscalización se describe largamente (cfr. fs. 119/120), esto es, con el hecho de haber sido encontradas -entre la documentación secuestrada que en abril de 2017 desintervino la AFIP “*en el estado en que se encontraba*” (como lo declaró **Q**)-, en el interior de la Caja 23 en un bibliorato rotulado “Retiro de utilidades”, en el que -además de esas facturas- se hallaron pagarés firmados por **J Mendoza**, como presidente de **ACSA** y padre de los socios de **M** en el que figuraba “*escrito a mano Acuerdo A -Herederos de Tito B*” (cfr.informe final fs. 119) y junto a “*hoja simple (...) donde D L B indica que recibe en efectivo \$ 150.000 a cuenta del acuerdo (...)*” (cfr. fs. 120 informe final).

Va de suyo entonces que el razonamiento inferencial formulado por la AFIP y replicado por los órganos acusadores al alegar, en el que, partiendo del *indicio* de haber encontrado esas 3 facturas en ese lugar, presumieron “*la utilización de comprobantes de empresas con una relación estrecha con ACSA para cubrir salidas de fondos que no corresponden ser deducidas por no tener relación con la actividad gravada*” y “*cuyo destino final es el pago por parte de ACSA de la venta de la participación adquirida a los originarios sucesores*” no supera el más elemental test argumental que debe seguirse en toda operación conjetural en que consiste la presunción, dada la marcada irracionalidad e irrazonabilidad del nexo lógico utilizado entre el hecho inferente o comprobado y el hecho inferido o presumido.





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN
TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

Tan es así que el cuerpo pericial contable, por unanimidad, concluyó en que “*no pueden darse mayores precisiones al razonamiento esbozado por la AFIP*”, como señalé más arriba.

En su consecuencia, propongo al acuerdo tener por acreditada la inexistencia del hecho, presuntamente delictivo investigado, de evasión agravada por el uso de facturas apócrifas de **M (art. 2, inc. “d”, RPT)**.

Claro que si acaso -lo que solo manifiesto vía *argüendi*-, al igual que con las operaciones de S y de De del 2013, se entendiere probado que dichas operaciones no existieron en la realidad y que, por tanto las 3 facturas emitidas por **M**, todas ellas durante el período fiscal 2014, eran apócrifas, es dable señalar que -en el caso y respecto del IVA, período fiscal 2014, como respecto del IG 2014- declarada que fue la atipicidad de la conducta por la utilización del beneficio del Dec. 814/01 en 2014 (cfr. *supra* en “**7.1**”) y la existencia real de las operaciones de *alquiler de equipos* de **ACSA** y consecuente inexistencia del delito de evasión agravada correspondientes también al período fiscal 2014 (cfr. *supra* en “**7.2.b**”), dado que el monto que se dice evadido en IVA por facturación apócrifa proveniente de las operaciones con **M** asciende a **\$ 73.500,°°** y el monto que se dice evadido en IG asciende a **\$ 350.000,°°** el hecho es atípico de evasión agravada por el uso de facturas apócrifas y de evasión simple por no superar la condición objetiva de punibilidad “*por cada tributo*” (ni en IVA ni en IG) y por el ejercicio anual 2014 (\$ 1.500.000 ,°°) que establecen el **art. 1° y el inciso “d”, art. 2°, RPT, Ley 27.430**.

Por ello también, deviene innecesario dar tratamiento y expedirme respecto del **débito fiscal IVA impugnado, período fiscal 2014**, concepto éste



sobre el que tanto el MPF como la querella en sus alegatos acusatorios solo enunciaron mas no merituaron conforme el plexo probatorio reunido, el que (como vimos *supra* en “2.2.2”) asciende a un total de \$ 163.351,°° (por diferencia entre ingresos netos declarados en IG 2014 con los montos declarados en IVA 2014). Siguiendo la regla de cómputo del art. 1°, RPT, “*por cada tributo y por cada ejercicio anual*”, el total denunciado como evadido en IVA 2014 (por impugnación del crédito fiscal por facturación apócrifa de M S.A. e impugnación del débito fiscal) la presunta evasión ascendería a un total de \$ 236.851,°°, no superando tampoco la condición objetiva de punibilidad del art.1° ni del art. 2°, inc. “d”, RPT, Ley 27.430.

d). LOGÍSTICA MV S.A. (IVA período fiscal 2015)

Como vimos *supra* (cfr. esta misma cuestión, pto. “2.2.1.b.iii”), como resultado del proceso de fiscalización, la AFIP impugnó 2 operaciones realizadas por este proveedor con la SAB en J de 2015: el gasto en el IG 2015 por la suma de \$ 198.900,°° y el crédito fiscal declarado en IVA 2015 por la suma de \$ 41.769,°° (ver *supra* figura 5).

Como arriba señalé también, **Logística MV SA** resultó generadora del **0,07%** del total del crédito fiscal IVA 2015 computado por la SAB.

d.i). Las posturas de las partes

En la oportunidad del art. 393, CPPN, la **querella** replicó las observaciones hechas por la AFIP durante el proceso de fiscalización, remarcando que **Logística MV** “*no fue ubicada en el domicilio en una fiscalización que se le hizo*”, que no posee bienes ni empleados, que no tiene capacidad económica. Agregó que “*se trata de una empresa fantasma, que se inscribió en el 2014 y dejó de presentar DDJJ en 2015*”.





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

El **Dr. Carniel** -por el MPF- se expresó en idéntico sentido al del acusador particular.

Los defensores controvirtieron que se haya probado la hipótesis acusatoria. Así, el **Dr. A** (por la defensa de **Mendoza**) postuló la *“precariedad de la D.O.”* pues -dijo- que la AFIP fundó los ajustes en *“inferencias con base en que la firma no fue ubicada y que no contaría con empleados”*.

El **Dr. I Z** (por la asistencia de **Bustos**), al igual que respecto de las facturas de S, De y M, expresó que la AFIP impugnó las facturas de **Logística MV** con base en presunciones y que, en esta etapa del proceso, es insuficiente la mera remisión a los informes que elaboraron los fiscalizadores.

A su vez, el **Dr. V** remarcó la muy escasa significación, sobre el total de la facturación calificada como apócrifa, de las 2 facturas emitidas por **Logística MV** que fueron impugnadas y que esa impugnación tuvo por base que este proveedor, previamente fiscalizado, no había cumplido el requerimiento formulado por la AFIP.

d.ii). El cuadro probatorio reunido

La supervisora **Q** (cfr. audiencia del 21/03/2024) se explayó sobre el tema de **Logística MV**. Dijo que *“la impugnaron porque se había hecho una inspección donde no la habían localizado en el domicilio comercial, y además alquilaban, y ellos no tenían bienes como para alquilar, o sea -agregó- facturaban servicios de alquiler de maquinarias y no declaraban bienes o bienes de uso para alquilar; que además se le hicieron los requerimientos y no los contestaron, de manera tal que no pudieron probar la veracidad de esa operación”*.



#36213326#432784770#20241025152921114

Refirió, además en otro tramo, que **Logística** “era un contribuyente que estaba en la base APOC por lo cual tenían que hacer todo un trabajo para probar la veracidad de esa operación en el marco del gasto que se computaba la SAB”. Dijo que “encontraron la factura, la que incluso estaba informada por el propio B dentro de su régimen informativo de compras y circularizaron al proveedor, le hicieron un pedido para que aporte las facturas, el recibo, el remito, el medio de pago, todos los elementos que tenga para probar la veracidad de esa operación, lo cual no les contestó”.

Agregó que “le hicieron un segundo requerimiento que tampoco contestó; que analizaron los bienes, la DDJJ que la empresa presenta en el organismo (...), que aparte de esto (...) otros compañeros habían hecho una fiscalización a esa empresa y que no los habían localizado en el domicilio comercial (...), van a ese domicilio y no existe, nadie los conoce (...). Que, el concepto que factura esa empresa es alquiler de maquinarias, consultan las bases del organismo y en la DDJJ no declara ningún bien (...), que es esa suma de inconsistencias lo que les lleva a decir que esa operación no es veraz”.

La pericia contable (cfr. p. 12, numeración interna) se limita a describir las inconsistencias detectadas por la fiscalización, sin arribar a ninguna conclusión propia. El perito de parte **A** expresó que este proveedor es “uno que decían que la habrían manejado dos contadores, no lograron ubiC, no pudieron tomar contacto con la empresa, impugnaron por esas las facturaciones y también lo impugnado son 41.000 pesos, una cifra totalmente poco significativa”

. En forma similar se expidió el perito de parte **R**.

d.iii). ¿Se probó que la facturación del proveedor Logística MV S.A. es apócrifa?





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

Entiendo pertinente destacar que, dada la ausencia de significatividad de los montos facturados por este proveedor que fueron impugnados por la AFIP en las DDJJ de la SAB de IVA e IG 2015, que se revela inclusive porque la propia fiscalización no incluyó siquiera a **Logística MV** en el cuadro de proveedores con su porcentual participación en la generación del crédito fiscal total IVA de la SAB (cfr. *supra* **figura 10**) el que -como dije- solo alcanza el insignificante **0,07%**, llama la atención que se hayan *detenido* a evaluar a este proveedor, circularizándolo incluso en dos oportunidades como lo declaró **Q**; circularizaciones que no hicieron -como vimos- respecto de **ACSA** ni de **M SA**.

Lo que, a mi criterio, despertó la *sospecha y/o* el *interés* en indagar sobre este proveedor fue que él ya había sido inspeccionado, conforme O.I. N° 1.485.363 y no había dado respuesta a los requerimientos ni, en esa oportunidad, había sido ubicado en su domicilio comercial, amén de su comportamiento tributario irregular pues, inscripta la firma “en el 2014, presentó DDJJ de IVA hasta agosto de 2015 abonando solo la del mes de enero de 2015” (cfr. pericia contable, p. 12 numeración interna).

Tengo para mí que, en el caso de **Logística MV**, las inconsistencias observadas por la AFIP pueden ser aptas para configurar indicios que funden las impugnaciones y ajustes realizados. Mas, no puedo dejar de señalar, que tampoco acreditan de modo certero que las 2 operaciones facturadas a las SAB el 20/07/2015 y 31/07/2015, que la contribuyente fiscalizada declaró y que se corresponden con esa trayectoria comercial fugaz de **Logística** desde el 2014 hasta agosto de 2015 no hayan existido en la realidad. Sobre todo, si se tiene en cuenta que -como ya dije más arriba- el artículo ubicado a continuación del art.



#36213326#432784770#20241025152921114

33, LPF, establece que los contribuyentes solo están obligados a constatar que las facturas que reciban por sus compras o locaciones “*se encuentren debidamente autorizadas por la AFIP*”, esto es, que sean comprobantes fiscalmente válidos y lo eran.

Los contribuyentes no son responsables ni deben investigar el comportamiento tributario de sus proveedores, en tanto no se hallan ubicados en posición de garante respecto de las obligaciones tributarias de su proveedor.

Las presunciones de la AFIP -asumidas al alegar por los acusadores- no han probado la inexistencia de dichas operaciones con **Logística MV S.A.** ni, por tanto, el hecho de evasión agravada que se le atribuye a la SAB por el uso de facturas apócrifas con este proveedor ha sido confirmado con el grado de certeza que es menester para una sentencia de condena y más allá de toda duda razonable.

Claro que, si se entendiere probado que dichas operaciones no existieron en la realidad y que, por tanto, las 2 facturas emitidas por **Logística MV SA** a la SAB, en J de 2015, eran apócrifas, no puede dejar de señalarse que –en el caso y respecto del IVA, período fiscal 2015–, declarada que fue la atipicidad de la conducta por la utilización del beneficio del Dec. 814/01 (cfr. *supra* en “7.1”) y la existencia real de las operaciones de *alquiler de equipos* de **ACSA** y consecuente inexistencia del delito de evasión agravada correspondiente también al período fiscal 2015 (cfr. *supra* en “7.2.b”), dado que el monto evadido por facturación apócrifa proveniente de las operaciones con **Logística MV SA** asciende a **\$ 41.769,°°**, el hecho es atípico de evasión agravada por el monto por no superar la condición objetiva de punibilidad (\$ 15.000.000,°°) que establece el **inciso “a”, art. 2°, RPT, Ley 27.430** y también es atípico de





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

evasión agravada por el uso de facturas apócrifas, como de evasión simple, por no superar la condición objetiva de punibilidad (\$ 1.500.000,°) que previenen el **art. 1° y el inciso “d”, art. 2°, RPT. Ley 27.430.**

e). Impuesto a las Ganancias (período fiscal 2014)

Como se vio más arriba (misma cuestión, pto. “2.2.3”), la AFIP impugnó gastos declarados por la SAB de lo que resultó un mayor resultado en el IG 2014 de la fiscalizada y determinó un saldo a pagar por este tributo por el período fiscal 2014 de **\$ 11.005.807,°**, que los órganos acusadores subsumieron en la figura de evasión agravada que describe y reprime el **art. 2°, inc. “d”, RPT, Ley 27.430.**

Es pertinente dejar sentado que ambos órganos acusadores se limitaron a enunciar este hecho (IG 2014) tal como el mismo provenía de la D.O. practicada por Res.61/18 (saneada por la Res.69/18), mas no efectuaron valoración alguna de la prueba producida a su respecto ni concretaron el juicio de imputación.

Según se aprecia de los conceptos analizados por la fiscalización, para el período fiscal 2014 (cfr. fs. 129/130 informe final), entre los gastos impugnados en el I.G. de dicho período adquieren significativa relevancia en la composición final de aquel saldo a pagar al fisco fijado en la Res. 61/18 (saneada por la Res .69/18) determinativa de oficio del I.G. 2014, los **\$ 350.000,°** impugnados correspondientes al monto neto de las facturas de **M S.A.** y los **\$ 16.500.000,°** impugnados correspondientes al monto neto facturado por **ACSA.**

Por tanto, habida cuenta de lo que he concluido respecto de la facturación cuestionada de ambos proveedores y de aquellos montos (cfr. ptos. “7.2.b” **ACSA** y “7.2.c” **M SA**), deviene atípico el hecho de presunta



#36213326#432784770#20241025152921114

evasión del IG 2014 por no superar la condición objetiva de punibilidad que la figura requiere; ello, dada la escasa incidencia cuantitativa en la composición de aquel saldo a ingresar al fisco y que fue materia de D.O. correspondiente a los restantes conceptos de gastos impugnados que lo integran (amortizaciones, sueldos, quebranto estimado para juicios, multas, monto del Impuesto a las Ganancias), sobre cuyo examen en particular deviene innecesario expedirme; cuestión ésta – como dije- que no fue materia de examen ni de juicio de imputación por parte de los órganos acusadores.

EN DEFINITIVA, tras los fundamentos expuestos respecto de cada hecho examinado, conforme el tratamiento y análisis crítico racional del acervo probatorio colectado arriba expuesto, en los términos en que las partes han dejado establecida la contienda y efectuado el recorrido analítico de la atribución delictiva postulada por la acusación -examinada dialógicamente en contraste con los planteos defensivos que la refutan- y habiendo concluido como lo hice respecto de cada uno de los hechos investigados (sea por atipicidad, por inexistencia del hecho delictivo atribuido, por no haber acreditado la acusación la existencia del hecho delictivo de evasión tributaria o por no superar la condición objetiva de punibilidad), se torna igualmente innecesario ingresar al análisis de la participación típica que, tanto la querrela como el MPF, adjudicaron a los imputados **Báez, Mendoza, Bustos y Chueco**, por lo que corresponde disponer la absolución de los encartados.

Es pertinente recordar aquí, con **Ferrajoli**, que *“si la acusación tiene la carga de descubrir hipótesis y pruebas y la defensa tiene el derecho de contradecir con contrahipótesis y contrapruebas, el juez, cuyos hábitos profesionales son la imparcialidad y la duda, tiene la tarea de ensayar todas las*





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

hipótesis, aceptando la acusatoria sólo si está probada y no aceptándola, conforme el criterio pragmático del ‘favor rei’, no sólo si resulta desmentida sino también si no son desmentidas todas las hipótesis en competencia con ella”

(FERRAJOLI, Luigi; *Derecho y razón*, Editorial Trotta, 2° ed., Madrid, 1997, p. 152).

Es que todo pronunciamiento condenatorio -como el propiciado por el MPF y la querrela- requiere certidumbre, como irrefutable corolario de que las cosas sólo han podido ocurrir de la manera en que ellos han hipotetizado. La existencia de cualquier margen de duda impone la absolución, como se advierte de un análisis racional y crítico del conjunto del cuadro probatorio arriba efectuado.

La falta de certeza representa la imposibilidad del Estado de destruir el estado de inocencia, construido por ley (presunción), que ampara a los imputados, razón por la cual ella conduce a la absolución (cfr. MAIER, J B.J.; *Derecho Procesal Penal*, Tomo I, Fundamentos, Editores del Puerto SRL, Bs .As., 1996, 2° edición, p. 495).

En rigor, el tema se reduce a un supuesto de ausencia de pruebas de cargo para sostener en forma crítica, racional y razonable la acusación formulada –actividad ésta que le compete al órgano acusador-, en el cual rige el principio *in dubio pro reo* –art. 3°, CPPN- (cfr. DONNA, Edgardo A.; *La imputación objetiva*, Edit.de Belgrano, Bs.As. 1997, p. 35).

Mas, en realidad, comparto que *“no se trata de duda sino de otro fenómeno: la falta de pruebas. Cuando se dice ‘in dubio pro reo’ se está diciendo que, a falta de pruebas, hay que absolver al reo; y esto parece que no necesita justificación. El juez no duda cuando absuelve. Está firmemente seguro, tiene la*



#36213326#432784770#20241025152921114

plena certeza: ¿de qué? De que le faltan pruebas para condenar" (SENTÍS MELENDO, S.; *In dubio pro reo*, Edic.Jurídicas Europa-América, 1971, p. 158, el subrayado no es del original).

Ésa es la razonada y razonable convicción que sostengo respecto de la atribución delictiva efectuada por la querrela y el MPF al acusar a los procesados **L A Báez, J E Mendoza, C F Bustos y J O Chueco**. Esta convicción no reposa en una pura subjetividad, ni tampoco expresa algún inverificable convencimiento íntimo. Estoy convencida y segura, no dudo, de que no hay pruebas que sostengan y justifiquen una condena en contra de los imputados.

Tras los fundamentos expuestos, propongo al acuerdo lo concluido más arriba respecto de cada hecho examinado y que en forma resumida enuncio continuación:

*. Declarar que los hechos de evasión agravada del IVA relativos al indebido cómputo como crédito fiscal (períodos fiscales 2013, 2014 y 2015) del beneficio consagrado por el Decreto N° 814/2001, son atípicos, esto es, no encuadran en la figura de evasión tributaria (art. 1°, RPT, aprobado por art. 279, Ley 27.430 y art. 2°, inc. "d", misma ley).

*. Tener por no acreditada la existencia del delito de evasión agravada del IVA 2013 por el uso de facturación apócrifa en las operaciones de la SAB con los proveedores **S, R A y De, R I** (art. 2°, inc. "d", RPT, aprobado por art. 279, Ley 27.430).

*. Tener por acreditada la inexistencia del delito de evasión agravada del IVA por el uso de facturación apócrifa en las operaciones de la SAB con el proveedor **A Construcciones S.A.**, correspondiente a los períodos





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

fiscales 2014 y 2015 (art. 2, inc. "d", RPT, aprobado por art. 279, Ley 27.430, período fiscal 2014 y art. 2 inc. "a", misma ley, período fiscal 2015).

*. Tener por acreditada la inexistencia del delito de evasión agravada del IVA por el uso de facturación apócrifa en las operaciones de la SAB con el proveedor **M S.A.** correspondiente al período fiscal 2014 (art. 2, inc. "d", RPT, aprobado por art. 279, Ley 27.430).

*. Tener por no acreditada la existencia del delito de evasión agravada del IVA por el uso de facturación apócrifa en las operaciones de la SAB con el proveedor **Logística MV S.A.** correspondiente al período fiscal 2015 (art. 2, inc. "d", RPT, aprobado por art. 279, Ley 27.430 y art. 3, CPPN).

*. Declarar que los hechos de evasión agravada del IG 2014 por los conceptos remanentes impugnados (excluida que fue la acreditación del uso de facturación apócrifa de los proveedores **M S.A. y ACSA**) son atípicos, esto es, no encuadran en la figura de evasión tributaria por no superar la condición objetiva de punibilidad (art. 1°, RPT, aprobado por art. 279, Ley 27.430 y art. 2°, inc. "d", misma ley).

Así voto.

A la misma cuestión, las **Dras. L G. Carnero y MAa E. Rojas** dijeron: Que adhieren al voto precedente por ser fiel reflejo de la deliberación que tuvo lugar y por coincidir centralmente con sus fundamentos y la solución propiciada.

A LA TERCERA CUESTIÓN, LA DRA. NOEMÍ M. BERROS DIJO:

1). Atento la solución absolutoria a la que se ha arribado en la cuestión precedente, deviene abstracto dar tratamiento y expedirse, tanto respecto de los planteos de inconstitucionalidad de la agravante por el monto prevista en el



inciso "a" del art. 2º, RPT, como de la inconstitucionalidad del mínimo de la escala penal con que se reprime el delito de evasión agravada del art. 2º, RPT, formulados por los **Dres. V y L**, como igualmente en relación a la individualización de las penas a imponer a los imputados.

2). En cuanto a las demás cuestiones implicadas en este pronunciamiento, procede eximir de costas a los absueltos, con fundamento en el art. 531, CPPN.

Asimismo, corresponde comunicar la presente sentencia a la Dirección Regional Resistencia de la AFIP-DGI, de conformidad a lo establecido por el art. 20, 2º párrafo, RPT aprobado por art. 279 de la ley 27.430.

Una vez firme la presente, procede restituir a la Dirección Regional Resistencia de la AFIP-DGI los veintiséis (26) cuerpos de actuaciones administrativas remitidas en físico, en un total de 3.389 fojas, y digitalizados e incorporados al expediente digital Lex 100 PJN, correspondientes a la O.I. N° 1 .465.638.

Así voto.

A la misma cuestión, las **Dras. L G. CARNERO y MAa E. ROJAS** votan en igual sentido y por los mismos fundamentos a los que adhieren, por ser fiel reflejo de la deliberación que tuvo lugar.

Por todo ello, el **TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL DE RESISTENCIA**, por unanimidad, dictó la siguiente:

SENTENCIA:

1º). RECHAZAR las nulidades articuladas por las defensas.

2º). ABSOLVER a **L A BÁEZ, J E MENDOZA y**

C F BUSTOS, demás datos de figuración en autos, de la





PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN

TRIBUNAL ORAL EN LO CRIMINAL FEDERAL RESISTENCIA

EXPEDIENTE N° FRE 12577/2018/TO01

coautoría del delito de evasión agravada por el uso de facturas apócrifas correspondientes al IVA 2013, IVA 2014 e Impuesto a las Ganancias 2014 (art. 2° inciso “d”, RPT aprobado por art. 279 de la ley 27.430) -tres hechos- y del delito de evasión agravada por el monto correspondiente al IVA 2015 -un hecho- (art. 2° inciso “a”, RPT aprobado por art. 279 de la ley 27.430), todos en concurso real entre sí (art. 55, CP), por el que fueron acusados en plenario.

3°). ABSOLVER a **J O CHUECO**, demás datos de figuración en autos, por la coautoría del delito de evasión agravada por el uso de facturas apócrifas correspondientes al IVA 2013 -un hecho- (art. 2° inciso “d”, RPT aprobado por art. 279 de la ley 27.430) por el que fue acusado en plenario.

4°). EXIMIR de costas a los absueltos (art. 531, CPPN).

5°). COMUNICAR la presente sentencia a la Dirección Regional Resistencia de la AFIP-DGI (art. 20, 2° párrafo, RPT aprobado por art. 279 de la ley 27.430).

6°). Una vez firme la presente, RESTITUIR a la Dirección Regional Resistencia de la AFIP-DGI los veintiséis (26) cuerpos de actuaciones administrativas remitidas en físico y digitalizados e incorporados al expediente digital, correspondientes a la O.I. N° 1.465.638, en un total de 3.389 fojas.

REGÍSTRESE, publíquese, notifíquese, líbrense los despachos del caso y, en estado, archívese.

Noemí M. Berros

Presidenta

L G. Carnero
Vicepresidenta

MAa E. Rojas
Jueza de Cámara



#36213326#432784770#20241025152921114



#36213326#432784770#20241025152921114