



UNIVERSIDAD NACIONAL DE CORDOBA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS  
ESCUELA DE GRADUADOS



Especialidad en Contabilidad Superior y Auditoría

## **TRABAJO FINAL DE ESPECIALIDAD**

Fraude, evasión fiscal y sus consecuencias  
en la Ley Penal Tributaria.

Autora:

Cra. Rodríguez Victoria

Tutora:

Dra. Werbin Eliana

Córdoba, Junio, 2021.-



Fraude, evasión fiscal y sus consecuencias en la Ley Penal Tributaria por Victoria Alejandra Rodriguez se distribuye bajo una [Licencia Creative Commons Atribución-NoComercial-SinDerivadas 4.0 Internacional](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/).

## **AGRADECIMIENTOS**

- A los profesores que participaron en el dictado de las diferentes materias de la especialidad a lo largo de estos dos años por compartir sus conocimientos y su vocación de enseñar.
- A la codirectora de la especialización Dra. Eliana Werbin, muy especialmente por asumir el rol de tutora y guía durante este proceso de aprendizaje.
- Al profesor Dr. Juan Alberto Argüello por su paciencia y dedicación para hacer de faro para la elaboración de este trabajo final.
- A la Escuela de Graduados de la Facultad de Ciencias Económicas por brindar el espacio y hacer posible que en estos tiempos de pandemia la formación continúe.

## DEDICATORIAS

- A mis papas y hermanos por ser apoyo en mi formación profesional, por su constante motivación.
- A mis compañeros de posgrado, en especial a Sofia y a Javier, quienes me acompañaron a lo largo de toda la especialización.

## **RESUMEN**

El objetivo de este trabajo final fue analizar las consecuencias en la Ley Penal Tributaria para evitar el fraude contra la administración tributaria de un estado. Del análisis de los resultados surge que los mecanismos tradicionales que usan los gobiernos para incrementar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, no siempre son los más efectivos. Determinados controles, a través de elevadas multas y severos castigos, conllevan un alto costo acompañado de medidas muy burocráticas, que no se reflejan en las recaudaciones. Actualmente, no existe una teoría unificada respecto a cuál de los mecanismos es más eficiente o adecuado para lograr un mayor incentivo en el pago de impuestos. Aunque claramente los premios logran mejores resultados para el pago de impuestos, siempre que tengan un efecto notable para los contribuyentes. La modernidad, los cambios en la forma de hacer negocios deben ser acompañados por un cambio en la profesión, es evidente la falta de capacitación de los profesionales en relación al fraude. Al presente, existe una gran presión social por pertenecer a una clase social alta o media alta que conduce hacia la tentación de cometer fraude. Cabe destacar, que todo fraude conlleva dolo, solo la falta de conocimiento de alguna de las circunstancias que generan el deber de actuar respecto de los impuestos puede ser considerado como un error y no como fraude. Los contribuyentes poseen un elevado el grado de desconocimiento de los contribuyentes respecto de los beneficios e incentivos tributarios y consideran que el riesgo de ser detectado tiene bajas probabilidades de ocurrir. Identificar las razones por las cuales los contribuyentes cometen evasión, permitirá acertar en las estrategias para evitarla. Respecto de la toma de decisiones, contar con la información necesaria trae aparejado un costo, pero disminuye el riesgo de tomar decisiones equivocadas. Sin embargo, existe un punto de inflexión, a partir de donde, el costo de recoger información no aumenta la garantía de la decisión final correcta. El artículo 16 del nuevo régimen penal tributario, determina la extinción de la acción penal si el contribuyente abona las obligaciones evadidas. Esto significa un gran interés por parte del fisco de evitar costos judiciales y cobrar lo que le deben. El análisis de campo en búsqueda de un fallo donde se aplicará la severidad de la ley, generó complicaciones debido a este artículo.

### **PALABRAS CLAVES:**

Evasión tributaria en países en desarrollo. Teoría de la elección racional. Toma de decisiones en entornos complejos. Nuevo Régimen Penal Tributario Ley 24.769.

## **ABSTRACT**

The objective of this final work was to analyze the consequences in the Tax Penal Law to avoid fraud against the tax administration of a state. From the analysis of the results, it appears that the traditional mechanisms used by governments to increase compliance with tax obligations are not always the most effective. Certain controls, through high fines and severe penalties, entail a high cost accompanied by highly bureaucratic measures, which are not reflected in the collections. Currently, there is no unified theory regarding which of the mechanisms is more efficient or adequate to achieve a greater incentive in paying taxes. Although the awards clearly achieve better results for the payment of taxes, as long as they have a notable effect for the taxpayers. Modernity, changes in the way of doing business must be accompanied by a change in the profession, it is evident the lack of training of professionals in relation to fraud. At present, there is great social pressure to belong to an upper or upper middle social class that leads to the temptation to commit fraud. It should be noted that all fraud involves fraud, only the lack of knowledge of any of the circumstances that generate the duty to act with respect to taxes can be considered as an error and not as fraud. Taxpayers have a high degree of ignorance of taxpayers regarding tax benefits and incentives and consider that the risk of being detected has a low probability of occurring. Identifying the reasons why taxpayers commit tax evasion will allow the correct strategies to avoid it. Regarding decision-making, having the necessary information comes at a cost, but reduces the risk of making the wrong decisions. However, there is a turning point, from which the cost of collecting information does not increase the guarantee of the correct final decision. Article 16 of the new criminal tax regime determines the termination of the criminal action if the taxpayer pays the evaded obligations. This means a great interest on the part of the Treasury to avoid legal costs and collect what they owe. The field analysis in search of a ruling where the severity of the law will be applied, generated complications due to this article.

### **KEY WORD:**

Tax evasion in developing countries. Theory of rational choice. Decision making in complex environments. New Criminal Tax Regime Law 24,769.

## INDICE

INTRODUCCION .....	1
METODOLOGIA.....	3
RESULTADOS Y DISCUSIÓN .....	5
• Estudio exploratorio bibliográfico sobre Racionalidad y Toma Decisiones: 5	
❖ La evasión impositiva en América Latina: .....	5
❖ Toma de decisiones en entornos complejos:.....	6
❖ Teoría de la elección racional: .....	7
• Estudio exploratorio bibliográfico de Triangulo del Fraude: .....	9
❖ Fraude:.....	9
❖ Triángulo del Fraude:.....	9
❖ Rol del contador ante posible fraude: .....	10
• Estudio exploratorio sobre Ley Penal Tributaria y Evasión Fiscal: .....	11
❖ Teorías para comprender la evasión tributaria:.....	11
❖ Ley Penal Tributaria:.....	12
❖ La modernización y su impacto en las leyes: .....	14
❖ Métodos para estimar la evasión tributaria: .....	15
• Estudio exploratorio sobre la aplicación práctica de la ley N° 24.769: .....	16
❖ Evasión y elusión: .....	16
❖ Fallo penado con la ley penal tributaria: .....	17
CONCLUSIONES.....	19
BIBLIOGRAFÍA.....	21
WEBGRAFÍA.....	21
ANEXO I .....	21

## INTRODUCCION

Debido a la gran presión impositiva de Argentina, cada vez es más recurrente la evasión tributaria por parte de las empresas. El presente trabajo tiene por finalidad investigar acerca de cómo la teoría de la elección racional influye en la toma de decisiones. Siendo el principal enfoque, en aquellas decisiones que derivan en la evasión fiscal y, por consiguiente, sus consecuencias penales.

América Latina se caracteriza por poseer importantes desigualdades entre los estratos sociales. Esto trae como consecuencia que la política fiscal y la política tributaria tengan un papel sumamente importante en lo que respecta a equidad y distribución de la renta. Por un lado, la política de gasto público es fundamental para revertir la falta de equidad. Por el otro lado, complementándose con la política anterior, el sistema impositivo debe actuar como recolector de los fondos necesarios para el esquema.

El acelerado ritmo de la modernidad, el cambio en las formas de hacer negocios y el atraso de las administraciones públicas para corregir los intersticios legales, genera el escenario propicio para los evasores. Según Chelala, S. y Giarrizzo, V. (2014), la evasión impositiva es una de las principales problemáticas de los países en desarrollo. Estos autores sostienen que este conflicto se debe a diferentes cuestiones socioculturales, atraso tecnológico y una deficiente administración tributaria. También explican que el fraude contra la administración tributaria de un Estado puede tener una relevancia mayor en la defensa de los intereses de la sociedad.

En primer lugar, se analiza los marcos teóricos de la racionalización y toma de decisiones. La teoría de la elección racional supone que todos están en igual situación para elegir y que las demás

variables están controladas. Tal como indica Dapena Fernández, (2019) dicha teoría permite comprender el comportamiento social y económico. El autor expresa, la racionalidad es una característica propia del hombre, que le permite reflexionar haciendo uso de la razón para poder llegar a un fin deseado. Además, señala que una posible explicación del actuar de los individuos, es la corriente de la microeconomía de la utilidad. Aclara que la misma supone que un individuo tiende a maximizar su utilidad y a minimizar los riesgos.

Ahora bien, considerando que el hombre es un ser racional ¿Por qué las personas comenten fraude? El modelo que permite explicar esa interrogación, fue desarrollado por Donal Cressey y se denomina Triangulo del Fraude. Para que un fraude se materialice deben existir simultáneamente tres factores: el motivo o estímulo para cometer fraude, la oportunidad o circunstancia que facilite y, por último, la racionalización de que el fraude es aceptable. (Lopez Moreno y Sanchez Rios, 2012).

Según Lopez Moreno y Sanchez Rios (2012), los mayores fraudes financieros que ocurrieron en el 2001, tales como Enron, Worldcom y Tyco, produjeron como consecuencia la necesidad de un cambio en las legislaciones penales, dictándose así en el 2002 la Ley de Sarbanes y Oxley. También advierten un cambio de paradigma en la figura del contador/auditor, naciendo así el área de auditoria forense encargada de detectar fraudes.

Como resultado, las administraciones públicas adoptaron medidas de modernización, que les permiten potenciar los sistemas de recaudación y perseguir a los evasores como indican Rezzoagli y Chiapello (2017). Continúan anunciando que, en Argentina, el principal impacto se vio con la reforma penal tributaria en el año 2004. Y especifican que esta señal se refleja en la incorporación de la figura de “asociación ilícita tributaria” como una de las medidas del paquete anti evasión.

¿Evasión o elusión? Es importante establecer las diferencias entre estos dos conceptos para determinar que acciones se encuentran encuadrados en la ley penal tributaria y por lo tanto sancionados por la misma. Chelala y Giarrizzo (2014) definen ambos conceptos; al primero, evasión, como un delito penado hasta con prisión, en donde existe dolo y una intención clara de estafar al fisco. Mientras que el segundo, elusión de impuestos, puede ser legal ya que se utilizan los grises de las normas para intencionalmente pagar menos impuestos.

Finalizando, para ejemplificar las consecuencias de la ley penal tributaria se releva un fallo sobre evasión fiscal en Argentina. Determinando si la ley 24.769 se aplica con la severidad que merece o si son necesarios lineamientos para mejorar su diligencia.

El objetivo de este trabajo fue analizar las consecuencias en la Ley Penal Tributaria para evitar el fraude contra la administración tributaria de un estado.

## METODOLOGIA

Este trabajo se llevó a cabo de acuerdo a los siguientes ejes temáticos y autores:

- **Estudio exploratorio bibliográfico sobre Racionalidad y Toma Decisiones:**

Este estudio se llevó a cabo en base a los siguientes autores y sitios web:

- ✓ Chelala, S. y Giarrizzo, V. (2014).
- ✓ Dapena Fernandez, J. (2019)

- **Estudio exploratorio bibliográfico de Triangulo del Fraude:**

Este estudio se llevó a cabo en base a los siguientes autores y sitios web:

- ✓ Chelala, S. y Giarrizzo, V. (2014).
- ✓ López Moreno, W y Sanchez Ríos, J (2012).

- **Estudio exploratorio sobre Ley Penal Tributaria y Evasión Fiscal:**

Este estudio se llevó a cabo en base a los siguientes autores y sitios web:

- ✓ Ley penal tributaria N° 24.769.
- ✓ Paredes, P. (2016)
- ✓ Rezzoagli, L. y Chiapello, G. (2017)
- ✓ Chelala, S. y Giarrizzo, V. (2014).

- **Estudio exploratorio sobre la aplicación práctica de la ley N° 24.769:**

Este estudio analizó un fallo de evasión fiscal en Argentina, en base a los siguientes autores y sitios web:

- ✓ Chelala, S. y Giarrizzo, V. (2014).
- ✓ Centro de Información Judicial, [www.cij.gov.ar](http://www.cij.gov.ar) [28/11/2020]

## RESULTADOS Y DISCUSIÓN

- **Estudio exploratorio bibliográfico sobre Racionalidad y Toma Decisiones:**

- ❖ La evasión impositiva en América Latina:

La evasión impositiva ha sido, en las últimas décadas, una de las peculiaridades centrales de los países en desarrollo. Esto se debe a diferentes cuestiones de índole sociocultural, atraso tecnológico, administraciones tributarias deficientes y un elevado grado de informalidad según Chelala y Giarrizzo (2014). Como efecto, dichos países ven su recaudación negativamente afectada con una estructura impositiva deficiente o un bajo grado de cumplimiento.

Las desigualdades sociales que caracterizan a América Latina, generan que la política fiscal y la política tributaria tengan un papel relevante respecto a la equidad y distribución de la renta. Los autores Chelala y Giarrizzo (2014), exponen que, para revertir esta falta de equidad, la política de gasto público y el sistema impositivo se deben complementar y reunir los fondos necesarios para tal fin.

La llegada de la modernidad generó un cambio en la forma de hacer negocios. En este contexto, las administraciones públicas con grandes atrasos para corregir los intersticios legales generan un escenario propicio para los evasores. Chelala y Giarrizzo (2014) puntúan, la evasión impositiva es una de las principales problemáticas de los países en desarrollo.

Otra característica de América Latina destacada por los autores, es la economía informal o no registrada. Acentúan sobre las consecuencias que trae aparejado un alto índice de informalidad. Sostienen que una economía informal es directamente proporcional con la evasión.

Chelala y Giarrizzo (2014) denuncian, también, tres ejes centrales para el buen funcionamiento de un sistema tributario: estructura de impuestos, recaudación fiscal y grado de cumplimiento o incumplimientos. La falla en alguno de estos pilares indica un fracaso en el sistema tributario.

❖ Toma de decisiones en entornos complejos:

Para poder comprender la toma de decisiones en las empresas, primero hay que concebir a la empresa como parte de un entorno. El autor Dapena Fernández, (2019) explica, la globalización transformó las transacciones y las posibilidades de la información, generando así un entorno cada vez más complicado. Esto trae como resultado, organizaciones sumamente complejas intentando cubrir las nuevas demandas del ambiente.

Como primera medida, el autor define la teoría de la complejidad, encargada del estudio de los sistemas complejos de la realidad. Continúa, la teoría entiende a la realidad como un entramado de relaciones e interacciones entre sujetos.

En segundo lugar, Dapena Fernández, (2019) plantea la teoría del caos, donde el desarrollo de los fenómenos del universo no se guía por conductas previsibles, sino que caracteriza por aspectos caóticos. También, propone, este sistema de caos tiene una gran sensibilidad a las condiciones iniciales, es decir, un cambio en las condiciones iniciales produce efectos imprevisibles. Por lo tanto, nunca se podrá determinar la verdad absoluta, solo una aproximación de ella.

Teniendo en cuenta las teorías anteriores, el escritor afirma, la complejidad del entorno influye en el desempeño de la empresa. Las organizaciones, para ser capaces de hacer frente a dicho conjunto de

variables externas, para lo cual, necesita contar con información en tiempo y forma.

Ante esta nueva realidad cada vez mas compleja, las empresas se ven obligadas a reaccionar rápidamente frente a cambios en el contexto, complejizando las actividades que desarrollan y sus estructuras internas. Dapena Fernández, (2019) se enfoca, primero en un diseño organizacional que proporcione estabilidad, coordinación y permita una rápida respuesta a las necesidades de los clientes. Segundo, frente a las exigencias del mercado y los constantes cambios en las preferencias de los clientes, las organizaciones deben desarrollar habilidades que permitan interpretar dichas preferencias e innovar. Tercero, utilizar la información como activo estratégico, con la ayuda de sistemas de información que permitan el control y la rápida corrección del accionar empresarial.

El estudio de la complejidad permite comprender el entorno con el cual la empresa se relaciona. El autor indica, un entorno complejo dilata la cantidad de factores que deben considerarse en la toma de decisiones. En consecuencia, comprender la realidad, le va a permitir a la empresa sobrevivir y tomar decisiones más apropiadas.

#### ❖ Teoría de la elección racional:

En la búsqueda de la comprensión de la toma de decisiones, Kant aludido por Dapena Fernández (2019) define a la razón como *aquella facultad formuladora de principios*. Por lo tanto, la racionalidad es la facultad propia de los humanos para poder reflexionar sobre la realidad teniendo como corolario una elección.

Para terminar, Dapena Fernández, (2019), aborda la teoría de la elección racional y el cómo ésta ayuda a comprender y definir el comportamiento tanto social como económico del ser humano. Desarrolla,

la idea de que la microeconomía se basa en el supuesto que los individuos tienden a maximizar su utilidad o beneficios y reducir los costos o riesgos. Continúa, durante el proceso de elección, las personas decidirán por aquella alternativa que mejor les permitan alcanzar sus fines, considerando las limitaciones que restringen sus decisiones.

Kant citado por Dapena Fernández (2019) sostiene que una decisión puede ser racional para una persona, pero no para otra. Es decir, las decisiones son racionales según de quien las mire. Max Weber, mencionado por Dapena Fernández (2019), propone diferentes tipos de racionalidad:

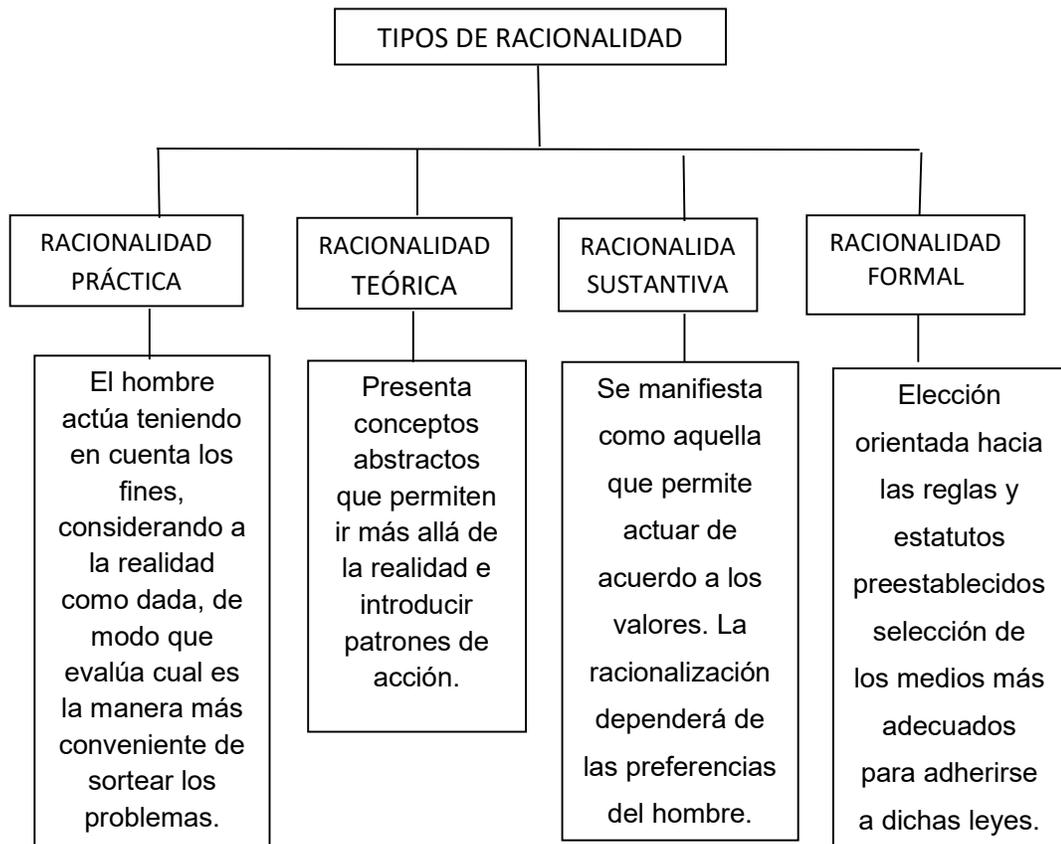


Figura I: Tipos de Racionalidad – Max Weber

La figura I muestra los diferentes tipos de racionalidad que propone Max Weber, del análisis de la misma surge que existen cuatro tipos de racionalidades, las cuales se combinan de maneras indefinidas, dando como resultado tantas racionalidades como individuos que razonan.

- **Estudio exploratorio bibliográfico de Triangulo del Fraude:**

- ❖ Fraude:

Se entiende por fraude a todo acto intencional perpetrado por una o más personas, que involucra el uso del engaño para poder obtener una ventaja injusta o ilegal. Puede llevarse a cabo mediante la malversación de fondos (fraude laboral) o con información financiera fraudulenta (fraude corporativo).

- ❖ Triángulo del Fraude:

La figura II expone el triángulo del fraude, de la interpretación de la misma surge que existen tres elementos que deben coexistir para que el fraude se materialice. De acuerdo con Lopez Moreno y Sanchez Rios, (2012), los elementos que deben suceder simultáneamente son: el motivo o presión (tener poder), la oportunidad de cometerlo y la racionalización del fraude como aceptable.

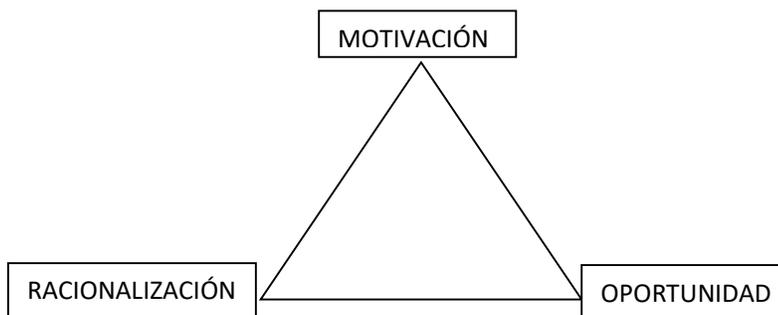


Figura II: Triangulo del Fraude

Lopez Moreno y Sanchez Rios, (2012) citan a Donald Cressey, quien desarrollo el modelo denominado triángulo del fraude. Explica los tres factores que deben estar presente para que una persona cometa fraude. Primero el poder, el trabajo bajo presión o basado en estímulos es una de las razones que llevan a cometer fraude. El segundo la oportunidad, define que determinadas situaciones que son facilitadoras de fraude, como las faltas de control o controles insuficientes. Por último, la racionalización, el acto fraudulento debe ser racionalizado, estar en total armonía con su código de ética personal, poseer un conjunto de valores que permitan dicho acto.

❖ Rol del contador ante posible fraude:

Los mayores fraudes financieros que ocurrieron en el 2001, tales como Enron, Worldcom y Tyco, produjeron un cambio en las legislaciones penales, dictándose así en el 2002 la Ley de Sarbanes y Oxley, así lo exponen Lopez Moreno y Sanchez Rios (2012). También advierten un cambio de paradigma en la figura del contador/auditor, dando origen al área de auditoria forense encargada de detectar fraudes.

Interamerican Accounting Association (AIC) define auditoria forense como aquella auditoria especializada en detectar, evaluar, divulgar y atestar respecto de evidencia de fraudes ocurridos cuando así lo determinen las nomas y reglas de los tribunales respectivos.

Los autores Lopez Moreno y Sanchez Rios (2012), rescatan el rol fundamental de los profesionales en la detección e identificación de las áreas con mayor riesgo de fraude. Como así también, remarcan la importancia de los códigos de ética, donde se normalizan las conductas basadas en la credibilidad, el profesionalismo y la confianza.

Existen normas internacionales que sirven como guía para el auditor para detectar si las distorsiones significativas en los saldos pueden ser producidas por fraude o error.

- **Estudio exploratorio sobre Ley Penal Tributaria y Evasión Fiscal:**

- ❖ Teorías para comprender la evasión tributaria:

Los autores Chelala y Giarrizzo (2014), plantean diferentes teorías para comprender la evasión tributaria.

Tabla I: Teorías para comprender la evasión.

	Teoría Tradicional	Teoría del Comportamiento
Concepto:	Las preferencias de las personas se representan con la Teoría de las Utilidades: la utilidad esperada de una decisión con resultado incierto es la suma de las posibles consecuencias ponderadas por las probabilidades de ocurrencia de cada una.	Se plantean diferentes condiciones para comprender las reacciones de los contribuyentes frente a castigos, penas, controles e incentivos.
Autores:	Von Neumann-Morgenstern. Allingham y Sandomo 1972 y Yitzhaki 1974.	Baldry 1987 y Bosco y Mittone 1997
Relación con evasión:	La evasión decrece por la probabilidad de que sea detectada y por el valor de la sanción.	Evasión disminuye por los valores morales
Relación con individuos:	Considera a los individuos como amorales.	Los individuos tienen valores, actitudes, percepciones y moral, en relación a los cuales decide lo aceptable y razonable.

La tabla I detalla dos teorías opuestas respecto de la toma de decisiones. De la observación de la misma surge que la teoría tradicional es más objetiva, toma de decisiones basada en una ponderación matemática. Mientras que la teoría del comportamiento es más subjetiva, en la toma de decisiones depende de los valores, percepciones y la moralidad de los individuos.

Posteriormente, Chelala y Giarrizzo (2014), proponen una tercera teoría para disminuir la evasión. Según los autores, la mejor manera de reducir dicho ardid es mediante premios utilizados como incentivo para mejorar el comportamiento de los individuos. Contraponen los premios y los castigos para determinar cual de los dos genera mejores resultados respecto de la recaudación tributaria.

Los autores, comparten lo presentado por Egas y Riedl, un castigo solo es efectivo en la medida en que sea de bajos costos para quien lo aplica y produzca un gran impacto en el castigado. Demostraron, en la práctica, los resultados obtenidos en la aplicación de castigos, esta por debajo de las expectativas, el grado de cumplimiento no es el esperado. Mientras que los resultados que derivan de la aplicación de premios las recompensas deben ser considerablemente significativas, para lograr la recaudación deseada.

#### ❖ Ley Penal Tributaria:

Anteriormente el Régimen Penal Tributario y Previsional estaba regulado por la ley 24.769. En el año 2017, con la reforma tributaria, se normaliza dicho régimen a través de la ley 27.430 en su título IX. El principal castigo que aplica la mencionada ley es la privación de la libertad en diferentes grados de acuerdo al tipo de infracciones que se trate. Uno de los cambios introducido por la reforma, fue la elevación de los montos

de las condiciones objetivas de punibilidad, pero no aumento los años de prisión.

Entre los diferentes tipos de delitos encontramos el delito de evasión simple o el de evasión agravada cuando se cumplen determinadas condiciones a la evasión simple. La principal característica de estos delitos, es ardid o engaño ya sea por acción u omisión, con fin de evadir impuestos. A su vez, las desobediencias anteriores pueden ser delitos tributarios o relativos a la seguridad social, otorgándoles a estos últimos un mayor grado de severidad.

En los artículos 3 y 4 de la mencionada ley, se pena el aprovechamiento indebido de beneficios fiscales y la apropiación indebida de tributos para el caso de agentes de retención y percepción. Es decir, la ley castiga la falta de ingreso de las obligaciones tributarias cualquiera sea su origen.

El título III comenta los delitos fiscales comunes, entre los que encontramos la obtención fraudulenta de beneficios fiscales, la insolvencia fiscal fraudulenta, simulación dolosa de cancelación de obligaciones fiscales y por último alteración dolosa de registros. Luego, en el título IV, menciona las disposiciones generales, agravantes de los delitos mencionados por los artículos anteriores como lo es el desempeño de funciones públicas y la figura de la persona de existencia ideal.

La norma prevé la extinción de la acción penal en su artículo 16 cuando exista aceptación y cancelación de las obligaciones evadidas junto con sus accesorios dentro de los 30 días hábiles desde la notificación fehaciente de la imputación penal. Esto solo es viable para los artículos 1, 2, 3, 5 y 6. Solo se podrá hacer uso de este artículo una sola vez por la persona obligada sea física o jurídica.

Por último, en el título V, se determinan los procedimientos administrativos y penales a seguir por el organismo recaudador para realizar la respectiva denuncia cuando se verificara la conducta punible.

En caso de que el organismo decida no formular denuncia penal, deberá ser fundada con dictamen del servicio jurídico o de los funcionarios. Específicamente el artículo 20, declara que la denuncia penal no impide a la autoridad administrativa aplicar las sanciones que correspondan.

❖ La modernización y su impacto en las leyes:

En la década del noventa, el atraso en la regulación impositiva era de tal magnitud, que según Rezzoagli y Chiapello (2017) era necesario una reforma que permitiera hacer frente a la gran evasión. Continúan comentando, las administraciones publicas acogieron medidas modernas. Como consecuencia, lograron aumentar las recaudaciones y perseguir a los evasores. Los autores resaltan la incorporación de figuras penales fiscales como principales cambios.

Rezzoagli y Chiapello (2017) indican que la conducta característica en materia penal tributaria presupone una acción de incumplimiento de una obligación del contribuyente con el fisco, tanto en materia dineraria o de un acto formal. Dino Jarach citado por los autores, define a los incumplimientos de actos formales como deberes de colaboración, por ejemplo, la falta de presentación de declaraciones juradas.

Los autores indicados en el párrafo anterior, pertenecen a la corriente que considera que la reforma de la Ley Penal Tributaria del año 2004, incorpora la idea de asociación ilícita como parte de un conjunto de medidas antievasión. En contraposición con la corriente que sostiene que dicho agregado es un instrumento de persecución política.

El incremento de la evasión en la actualidad tiene como resultado la incorporación de delitos a los códigos penales y la modernización de los órganos recaudadores para una mayor eficiencia, así lo plantean Rezzoagli y Chiapello (2017). Continúan, afirmando que la evasión tributaria fomenta el empleo no registrado.

También, sostienen que existen dos instancias, por un lado, la ejecución del pago del pasivo adeudado acompañado o no por una multa y por otro la acción penal, donde una no es excluyente de la otra. La primera instancia es el procedimiento administrativo de cobro y la segunda es la sanción penal que establece el juez.

❖ Métodos para estimar la evasión tributaria:

La evasión tributaria, es un fenómeno que comparten las económicas de América Latina y que preocupan a los gobiernos. Quienes a pesar de grandes esfuerzos no logran revertir esta situación, así lo plantea Paredes, (2016). Comparto con el autor, que afirma, identificar las razones por las cuales los contribuyentes cometen evasión permitirá acertar en las estrategias para evitarla. Continúa indicando, algunos efectos negativos de la evasión son disminución de ingresos, déficit fiscal, disminución de inversión privada.

Paredes, (2016) define evasión tributaria como hechos de incumplimiento, por parte de un sujeto pasivo, de la imposición que establece la norma.

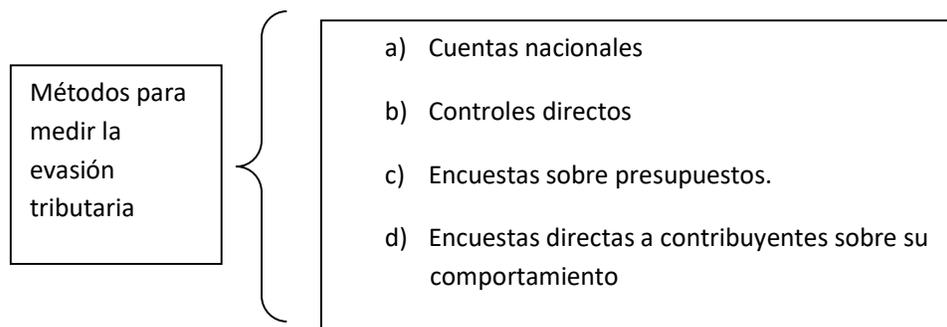


Figura III: Métodos para estimar la evasión tributaria.

El autor Paredes, (2016), enumera métodos para estimar la evasión tributaria, propuestos por Jimenez y Sabaín, los cuales se exponen en la figura III, 1) utilización de cuentas nacionales 2) utilización de controles directos 3) encuestas sobre presupuestos de los hogares 4) encuestas directas a contribuyentes sobre su comportamiento.

La corrupción es un facilitador de la evasión junto con las faltas de control y de fiscalizaciones por parte de la administración, indica Paredes, (2016). Continúa, un buen diseño de estrategias de fiscalización debe tener en cuenta el comportamiento de los contribuyentes, incluyendo la percepción de la equidad y la moralidad.

- **Estudio exploratorio sobre la aplicación práctica de la ley N° 24.769:**

- ❖ Evasión y elusión:

¿Evasión o elusión? Es importante establecer las diferencias entre estos dos conceptos para determinar qué acciones se encuentran encuadradas en la ley penal tributaria y por lo tanto sancionados por la misma.

Chelala y Giarrizzo (2014) definen ambos conceptos; al primero, evasión, como un delito penado hasta con prisión, en donde existe dolo y una intención clara de estafar al fisco. Mientras que el segundo, elusión de impuestos, puede ser legal ya que se utilizan los grises de las normas para intencionalmente pagar menos impuestos. En tercer lugar, definen los incumplimientos involuntarios que surgen debido al desconocimiento de la ley.

Cualquiera sea la causa del no ingreso de dinero a las arcas del gobierno, siempre la consecuencia será la falta de recursos para atender las necesidades de la vida pública.

❖ Fallo penado con la ley penal tributaria:

Finalizando, para ejemplificar las consecuencias de la ley penal tributaria se relevó un fallo sobre evasión fiscal en Argentina, para determinar si la ley 24.769 se aplica con la severidad que merece o si son necesarios lineamientos para mejorar su diligencia.

Los autos caratulados *Grupo Eling S.A. sobre apropiación indebida de recursos de la seguridad social – Expte. FCB 16664/2018/CA1* que tramitó ante la Cámara Federal de Córdoba Sala A el 11 de febrero de 2021. El mismo es un recurso de apelación interpuesto por la defensa del señor Acosta respecto de la resolución dictada el 24 de julio de 2019 por el Juez Federal N°1 de Córdoba. La sentencia del juez anterior fue procesar al señor Acosta por ser, cito, *responsable del delito de apropiación indebida de recursos de la seguridad social prevista y penada en el artículo 7 del nuevo Régimen Penal Tributario de la Ley 27.430.*

La defensa indicó que la resolución del juez fue prematura. Alegó falta de pruebas y falta de indagación sobre la situación de la empresa respecto de fondos insuficientes. La empresa, como agente de retención de los recursos de seguridad social, presentaba correctamente las declaraciones juradas respectivas, pero no poseía capitales para hacerles frente. Fundamentó que solo contaba con fondos para abonar los salarios y gastos operativos necesarios para la continuidad de la empresa.

Continúa mencionando los diferentes puntos que hacían a la situación procesal del imputado. El señor Acosta, presidente de Grupo Eling S.A., omitió el depósito de los valores retenidos a sus empleados en concepto de aportes al régimen nacional de seguridad social. Dicha omisión fue realizada por 13 periodos consecutivos.

El artículo 7 del Régimen Penal Tributario comprendido en el artículo 279 de la ley 27.430, penaliza la evasión simple de los delitos

relativos de la seguridad social. Establece tanto un plazo máximo como un importe tope para el depósito de las retenciones efectuadas a los empleados. La cámara toma como punto de partida los elementos objetivos implícitos en el artículo:

- La empresa cumplía con la calidad de empleador.
- El pago de salarios implica la efectiva retención de los aportes.
- Poseer la capacidad de realizar la acción indicada por la norma.
- La falta de depósito, total o parcial, de los aportes previsionales en el plazo requerido.

La Cámara comparte lo remitido en jurisprudencia. La falta de depósito de los recursos de seguridad social pone en riesgo el funcionamiento adecuado del sistema previsional y perjudica a los trabajadores con los descuentos de sus sueldos. Además, se hace énfasis en que los aportes no son patrimonio de la empresa y no puede disponer de ellos para otro destino.

En el fallo los jueces logran demostrar uno por uno los elementos objetivos antes mencionados. Debido a que el comportamiento de apropiación indebida de los recursos se produjo de forma continua y sin intervalos, se elimina la posibilidad de que haya sido ocasional. Por último, los jueces observaron los movimientos bancarios, no encontrando justificación para la falta de depósito alegada por la defensa.

Finalmente, la sentencia de este recurso compartió la dictada originalmente por el Juez Federal N°1 de Córdoba. También reconoció que le corresponde al Juez de primera instancia garantizar la doble instancia judicial.

## CONCLUSIONES

Por todo lo expuesto anteriormente, se concluye que los mecanismos tradicionales que usan los gobiernos para incrementar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, no siempre son los más efectivos. Esto es debido a que determinados controles, a través de elevadas multas y severos castigos, conllevan un alto costo acompañado de medidas muy burocráticas, que no se reflejan en las recaudaciones.

A pesar de lo expuesto por los diferentes autores, no hay una teoría unificada respecto a cuál de los mecanismos es más eficiente o adecuado para lograr un mayor incentivo en el pago de impuestos. Claramente los premios logran mejores resultados para el pago de impuestos, siempre que tengan un efecto notable para los contribuyentes. Cuando los premios son de bajo beneficio generan recaudaciones poco sobresalientes.

La modernidad, los cambios en la forma de hacer negocios deben ser acompañados por un cambio en la profesión. Es evidente la falta de capacitación de los profesionales en relación al fraude. Si bien ha surgido la auditoría forense, aun queda un largo camino por recorrer para que los profesionales en ciencias económicas estén preparados para prevenir fraudes.

Actualmente, existe una gran presión social por pertenecer a una clase social alta o media alta. Esto conduce hacia la tentación de cometer fraude, por eso es que los mayores fraudes ocurren en los niveles más altos de la pirámide organizacional.

Cabe destacar, que todo fraude conlleva dolo, solo la falta de conocimiento de alguna de las circunstancias que generan el deber de actuar respecto de los impuestos puede ser considerado como un error y no como fraude. Del análisis de los papers, surge que es elevado el grado

de desconocimiento de los contribuyentes respecto de los beneficios e incentivos tributarios. Por otro lado, también consideran que el riesgo de ser detectado tiene bajas probabilidades de ocurrir. Identificar las razones por las cuales los contribuyentes cometen evasión, permitirá acertar en las estrategias para evitarla.

La opinión generalizada es que los impuestos los pagan los pobres y los funcionarios y ricos se benefician del gasto público. Los impuestos que pagan no alcanzan para financiar los bienes y servicios para la sociedad porque son desviados para enriquecer a unos pocos.

Respecto de la toma de decisiones, contar con la información necesaria trae aparejado un costo. Poseer información disminuye el riesgo de tomar decisiones equivocadas. Sin embargo, existe un punto de inflexión, a partir de donde, el costo de recoger información no aumenta la garantía de la decisión final correcta.

El artículo 16 del nuevo régimen penal tributario, determina la extinción de la acción penal si el contribuyente abona las obligaciones evadidas. Esto significa un gran interés por parte del fisco de evitar costos judiciales y cobrar lo que le deben. El análisis de campo en búsqueda de un fallo donde se aplicará la severidad de la ley, generó complicaciones debido a este artículo.

## BIBLIOGRAFÍA

- Chelala, S. y Giarrizzo, V. (2014). Evasión de impuestos en Argentina: un análisis experimental de la eficiencia de premios y castigos al contribuyente. *Revista Finanzas y Política Económica*. **6**. (2): 269-286
- Dapena Fernandez, J. (2019), *Finanzas de la Empresa, Toma de Decisiones y subjetividad*. 3era Edición. Córdoba, Argentina. Asociación Cooperadora de la Facultad de Ciencias Económicas de la U.N.C.
- Gurovich, L. Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Informe N°14 del Área de Auditoría. Consideraciones del Fraude y del Error en una Auditoría de Estados Contables. Junio 2006. Rosario, Argentina.
- López Moreno, W. y Sánchez Ríos, J. (2012). El triángulo del fraude. *Revista Forum Empresarial*. **17**. (1): 65-81.
- Paredes, P. (2016). Evasión tributaria vs. mecanismos de control implementados por la administración pública. *Revista de Ciencias de la Administración y Economía*. **6**. (12): s/p
- Rezzoagli, L. y Chiapello, G., (2017). La evasión fiscal organizada: la asociación ilícita tributaria como delito autónomo en la República Argentina. *Revista VIA IURIS*. (23): 0-40.

## WEBGRAFÍA

- Centro de Información Judicial, [www.cij.gov.ar](http://www.cij.gov.ar), [28/11/2020]
- Ley Nacional 24.769, Régimen Penal Tributario, <http://servicios.infoleg.gob.ar>, [01/11/2020].

## ANEXO I



## Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CORDOBA - SALA A  
FCB 16664/2018/CA1

///doba, 11 de febrero de 2021.

### Y VISTOS:

Estos autos caratulados "**GRUPO ELING SA SOBRE APROPIACIÓN INDEBIDA DE RECURSOS DE LA SEG. SOCIAL**" (Expte. FCB 16664/2018/CA1), venidos a conocimiento de la Sala A del Tribunal en virtud del recurso de apelación interpuesto por la defensa técnica de Osvaldo Antenor Acosta en contra de la resolución dictada con fecha 24 de julio de 2019, por el señor Juez Federal N° 1 de Córdoba, mediante la cual dispuso: "**RESUELVO: I.- ORDENAR EL PROCESAMIENTO de Osvaldo Antenor Acosta, ya filiado en autos, como supuesto autor responsable del delito de Apropiación Indebida de Recursos de la Seguridad Social, prevista y penada por el art. 7 del nuevo Régimen Penal Tributario de la Ley 27.430, trece hechos, imputables al mismo en carácter de autor (art. 45 del C.P)., todo ello en virtud de lo preceptuado en los arts. 306 y 310 del Código Procesal Penal de la Nación. II.- TRABAR EMBARGO sobre los bienes de Osvaldo Antenor Acosta, hasta cubrir la suma de DOSCIENTOS MIL PESOS (\$ 200.000) o en su defecto inhibirlo de su libre disposición por igual monto (art. 518 del Código Procesal Penal). Fdo: RICARDO BUSTOS FIERRO, JUEZ FEDERAL. Ante mí: FACUNDO TRONCOSO, SECRETARIO.**

### Y CONSIDERANDO:

I. Arriban los presentes autos ante esta Alzada en virtud del recurso de apelación presentado por la defensa técnica de Osvaldo Antenor Acosta en contra de la resolución dictada por el Juez Federal N° 1 de Córdoba, que dispuso el procesamiento del nombrado respecto de los trece (13) hechos de apropiación indebida de recursos de la seguridad social -art. 7 del Régimen Penal Tributario

Fecha de firma: 11/02/2021

Alta en sistema: 22/02/2021

Firmado por: EDUARDO ÁVALOS, JUEZ DE CÁMARA

Firmado por: IGNACIO MARIA VELEZ FUNES, PRESIDENTE

Firmado por: GRACIELA MONTESI, JUEZ DE CAMARA

Firmado(ante mí) por: CELINA LAJE ANAYA, Secretaria de Cámara



#31453783#267867154#20210212082633649

previsto por el art. 279 de la Ley 27.430- que se investiga en autos.

Para así decidir el Juez de la causa tuvo en cuenta diversa prueba documental y testimonial incorporada en autos.

**II.** La defensa técnica del imputado Osvaldo Antenor Acosta apeló la resolución que dispuso el procesamiento de su defendido y sostuvo que el mismo fue dictado en forma prematura.

Señaló que existe prueba solicitada cuya producción depende de la acreditación de circunstancias esenciales del tipo penal en cuestión y que fue deliberadamente omitida por el Juez. Asimismo, señaló que no se ha efectuado explicación alguna sobre ello, ni sobre su pertinencia o no.

Por otra parte, la recurrente adujo que la resolución carece de fundamentación suficiente en los términos del art. 123 del CPPN, toda vez que asume por acreditadas las supuestas retenciones en una mera circunstancia formal, cual es la de las declaraciones juradas presentadas por la propia empresa contribuyente. Sobre esta cuestión, expresó que no se ha indagado acerca de la realidad de los hechos y situación de la empresa, para lo cual entiende dirimente la prueba pericial solicitada.

Finalmente, la defensa señaló que en orden a la disponibilidad real de los fondos por parte de la empresa, la única prueba analizada ha sido testimonio por parte de la funcionaria de AFIP-DGI, Silvia Susana Torres, lo cual se hizo de manera parcial y tendenciosa, pues se ha tomado solo una parte de su declaración obviando expresiones que corroboran la incertidumbre sobre la disponibilidad real





## Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CORDOBA - SALA A  
FCB 16664/2018/CA1

de los fondos, tanto al momento de las retenciones como a la fecha de su ingreso.

**III.** Radicados los autos en esta Alzada, comparece la defensa técnica del imputado Osvaldo Antenor Acosta y la querellante AFIP-DGI y presentaron el informe de agravios de conformidad al art. 454 del CPPN y al Acuerdo N° 276/2008.

En su presentación, la defensa expresó que existen razones que dan cuenta de la ausencia de las condiciones de probabilidad respecto de un hecho delictivo y de la participación culpable en el mismo por parte de su representado.

Señaló al respecto que la empresa Grupo Eling S.A. revestía la calidad de agente de retención de los recursos de la seguridad social y, en ese carácter, presentó en tiempo y forma las declaraciones juradas respectivas donde constan, formalmente, los montos que correspondía ingresar en concepto de aportes de la seguridad social.

Sin embargo, indicó que de la circunstancia apuntada no se puede concluir en términos de axioma definitivo que al momento del pago de los sueldos haya existido una efectiva retención del monto de dinero consignado en las declaraciones juradas y menos aún que hubo disponibilidad real de los fondos hasta el vencimiento del plazo para su ingreso.

Señaló, en tal sentido, que el aspecto material objetivo del tipo de que se trata, requiere que en los hechos se verifique una "retención de fondos" y posterior "omisión de ingresos" para considerar acreditados los extremos, por lo cual no resulta suficiente la mera referencia a los montos consignados en las declaraciones

juradas.

Fecha de firma: 11/02/2021

Alta en sistema: 22/02/2021

Firmado por: EDUARDO ÁVALOS, JUEZ DE CÁMARA

Firmado por: IGNACIO MARIA VELEZ FUNES, PRESIDENTE

Firmado por: GRACIELA MONTESI, JUEZ DE CAMARA

Firmado(ante mi) por: CELINA LAJE ANAYA, Secretaria de Cámara



#31453783#267867154#20210212082633649

Asimismo, expresó que la pericia contable, respecto de la cual no se brindó explicación para prescindir de ella, hubiese podido demostrar la inexistencia o no de una efectiva retención de fondos.

Por lo tanto, indicó que al no encontrarse acreditada la efectiva retención, ni la disponibilidad de fondos no puede tampoco tenerse por acreditado el dolo del autor.

Además, señaló que durante los meses objeto de imputación la empresa actuó con inexistencia de dolo, pues no ocultó su verdadera situación fiscal, lo que es reconocido por el mismo Fisco. Sobre dicha cuestión considera que cuando existió real y efectiva disponibilidad de fondos, la deuda fue incluida en los planes de pago que establece la reglamentación.

En suma, manifestó que la única realidad es que la empresa Grupo Eling S.A., al momento de los hechos, dispuso de fondos suficientes sólo para el pago de salarios y gastos operativos básicos que hacían a su continuidad y que de autos no surge acreditado el grado de probabilidad que exige la etapa procesal por la que se transita.

Por último, la defensa adujo que la resolución es nula por falta de fundamentación pues entiende que se ha ignorado el pedido de prueba de descargo, como así también las manifestaciones vertidas por el testigo Contador Constantino y de las expresiones de la contadora de AFIP-DGI Silvia Susana Torres.

En relación con este punto, adujo que la resolución se apoya y se sustenta en una aislada y parcial valoración de la prueba, soslayando otra que resulta dirimente para determinar la probable existencia del

---

delito.

Fecha de firma: 21/02/2021

Alta en sistema: 22/02/2021

Firmado por: EDUARDO ÁVALOS, JUEZ DE CÁMARA

Firmado por: IGNACIO MARIA VELEZ FUNES, PRESIDENTE

Firmado por: GRACIELA MONTESI, JUEZ DE CAMARA

Firmado(ante mi) por: CELINA LAJE ANAYA, Secretaria de Cámara



#31453783#267867154#20210212082633649



## Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CORDOBA - SALA A  
FCB 16664/2018/CA1

**IV.** Por su parte, la querellante AFIP-DGI en su presentación del art. 454 del CPPN, señaló que la resolución apelada resulta ajustada a derecho, se encuentra debidamente fundada y se basa en haberse acreditado con el grado de convicción suficiente los hechos investigados en autos y la participación penalmente trascendente del Sr. Acosta en carácter de autor.

En base a lo expresado, sostuvo que se encuentran acreditados los elementos objetivos y subjetivos del tipo penal y que no puede alegarse la crisis financiera de la empresa como excusa válida para la retención de aportes a la seguridad social.

**v.** A los fines de que los Magistrados intervinientes emitan su voto, se realizó sorteo del orden de votación y, según certificado actuarial, corresponde expedirse en primer término al señor Juez de Cámara doctor Eduardo Ávalos; en segundo lugar, al señor Juez de Cámara, Ignacio María Vélez Funes y, por último, a la señora Juez de Cámara doctora Graciela Montesi.

### **El señor Juez de Cámara, Dr. Eduardo Ávalos, dijo:**

Los presentes autos son traídos a esta instancia en virtud del recurso de apelación deducido por la defensa del imputado **Oswaldo Antenor Acosta** en contra de la resolución dictada con fecha 24 de julio de 2019, por el señor Juez Federal N° 1 de Córdoba, por medio de la cual dispuso su procesamiento por los hechos investigados en autos, calificados provisionalmente como **apropiación indebida de recursos de la seguridad social** (art. 7 del régimen penal tributario previsto por el art. 279 la Ley 24.769), en calidad de presidente de la empresa Grupo Eling S.A.

Para así decidir, el Juez Interviniente tuvo en cuenta la documentación incorporada en autos, consistente

Fecha de firma: 11/02/2021

Alta en sistema: 22/02/2021

Firmado por: EDUARDO ÁVALOS, JUEZ DE CÁMARA

Firmado por: IGNACIO MARIA VELEZ FUNES, PRESIDENTE

Firmado por: GRACIELA MONTESI, JUEZ DE CAMARA

Firmado(ante mi) por: CELINA LAJE ANAYA, Secretaria de Cámara



#31453783#267867154#20210212082633649

en "Actuación N° 15847-1829-2017" y "Actuación 11.691-117-2017/2 y la declaración testimonial del Contador Claudio Constantino y de la inspectora de AFIP-DGI, Silvia Susana Torres.

En base a la valoración de los mismos, el Juez de la causa entendió reunidos los elementos de convicción para tener por acreditada *prima facie* la responsabilidad de Osvaldo Antenor Acosta respecto del accionar que se le imputa, toda vez que de ellos surgen acreditados los extremos del elemento objetivo del tipo penal.

En especial, el magistrado interviniente se refirió a la documental acompañada por AFIP-DGI, la que da cuenta sobre las retenciones efectuadas en las declaraciones juradas presentadas por la firma Grupo Eling S.A.

Sin embargo, a los fines de resolver los planteos efectuados por la defensa y por razones de orden expositivo, comenzaré por el análisis de la cuestión relacionada con el planteo de nulidad de la resolución por falta de fundamentación -art. 123 del CPPN- y luego, me expediré acerca de la situación procesal del imputado Osvaldo Antenor Acosta.

### **I) De la nulidad por falta de fundamentación**

1. En primer lugar, debo señalar que la cuestión a resolver en este punto se circunscribe en analizar si le asiste razón al representante del Ministerio Público Fiscal en cuanto sostiene que la resolución apelada adolece de falta de fundamentación en los términos del art. 123 del CPPN, vulnerándose de esta manera la garantía del derecho de defensa en juicio y el debido proceso (art. 18 de la CN y Tratados Internacionales con garantía constitucional).





## Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CORDOBA - SALA A  
FCB 16664/2018/CA1

El Código Procesal Penal vigente, como conjunto normativo jurídico, reglamentario de la Constitución Nacional, impone al Juez la obligación de motivar su decisión, su omisión sustancial conlleva a que opere como la norma procesal citada prevé, la sanción de nulidad (art. 123 CPPN).

La exigencia de fundamentación de las sentencias implica que las decisiones judiciales deben expresar las cuestiones de hecho y de derecho sobre la base de las probanzas incorporadas en la causa que resulten conducentes para la solución del caso.

Por otra parte, cabe recordar que aunque los jueces no están obligados a seguir todas las argumentaciones vertidas por las partes, ni a ponderar exhaustivamente todas las pruebas agregadas, tampoco pueden prescindir de examinar las cuestiones oportunamente propuestas y de apreciar los elementos probatorios susceptibles de incidir en una diversa decisión final del pleito.

El art. 123 de CPPN establece que *"Las sentencias y autos deberán ser motivados, bajo pena de nulidad. Los decretos deberán serlo, bajo la misma sanción, cuando la ley lo disponga"*.

Siendo, entonces, esta sanción procesal una grave decisión que elimina un acto del proceso por estar viciado de una irregularidad manifiesta e insalvable, el código de rito impone un criterio restrictivo de interpretación al respecto.

Así, las nulidades absolutas quedan reservadas exclusivamente a la violación de normas constitucionales, o cuando la ley así lo establezca expresamente, como resulta ser el caso de la exigencia de motivación del art.

---

123 del CPPN.

Fecha de firma: 11/02/2021

Alta en sistema: 22/02/2021

Firmado por: EDUARDO ÁVALOS, JUEZ DE CÁMARA

Firmado por: IGNACIO MARIA VELEZ FUNES, PRESIDENTE

Firmado por: GRACIELA MONTESI, JUEZ DE CÁMARA

Firmado(ante mi) por: CELINA LAJE ANAYA, Secretaria de Cámara



#31453783#267867154#20210212082633649

Por ello, para declarar la nulidad de una resolución resulta necesaria la presencia de vicios en la fundamentación, debe mostrar omisiones sustanciales de motivación o resultar autocontradictoria, o arbitraria por apartamiento de las reglas de la sana crítica, de la lógica, de la experiencia o del sentido común, o estar basada en apreciaciones meramente dogmáticas.

2. Trasladados tales mandatos y conceptos al caso que nos ocupa, al examinar los cuestionamientos formulados por la recurrente y luego de analizar las razones vertidas en el pronunciamiento apelado, considero que el auto de mérito apelado contiene los requisitos mínimos que establece el art. 308 del CPPN y, además constituye una conclusión razonada del derecho vigente con arreglo a las circunstancias debidamente comprobadas en la causa y prueba acumulada válidamente.

No se advierte en autos una redacción deficiente en la exposición de los argumentos en los que apoya su decisión, ni falta de fundamentación en la resolución o motivación aparente que se encuentre en oposición a lo prescripto por el citado art. 123 del CPPN, que amerite declarar la nulidad solicitada por este motivo.

De la resolución apelada surge que el Juez de la causa, al exponer sus fundamentos, realiza una correcta exposición y valoración de los motivos que lo llevan a dictar el procesamiento apelado.

La resolución puesta en crisis, en relación con el análisis de la situación procesal del imputado Osvaldo Antenor Acosta, **contiene los elementos y necesarios para calificarla de acto jurisdiccional válido** en orden a la nulidad alegada por falta de fundamentación en los términos del art. 123 del CPPN.





## Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CORDOBA - SALA A  
FCB 16664/2018/CA1

En efecto, el Juez interviniente hizo suficiente referencia acerca de las razones jurídicas -con apoyo en las normas penales vigentes- que lo llevaron a tomar su decisión en consonancia con de los elementos probatorios colectados en autos.

Por lo tanto, en función de lo expuesto hasta aquí considero que los planteos de nulidad esgrimidos por la defensa del imputado **Oswaldo Antenor Acosta**, no pueden prosperar.

### II) Situación procesal del imputado

1. En autos, se endilga al imputado **Oswaldo Antenor Acosta**, en carácter de presidente de la empresa Grupo Eling S.A., haber omitido depositar dentro del plazo previsto por ley, los importes retenidos a sus trabajadores en concepto de aportes del Régimen Nacional de la Seguridad Social correspondientes a los períodos fiscales 6/2016, 7/2016, 8/2016, 9/2016, 10/2016, 11/2016, 12/2016, 1/2017, 2/2017, 3/2017, 4/2017, 5/2017 6/2017 por las sumas de pesos \$462.946,43; \$300.015,82; \$293.483,04; \$306.891,77; \$322.674,22; \$322.632,70; \$480.866,14; \$309.067,83; \$338.339,98; \$363.690,50 y \$336.019,01; \$335.316,21 y \$551.461,02.

El tipo penal de apropiación indebida de recursos de la seguridad social reprime con prisión de dos a seis años al empleador que no depositare total o parcialmente dentro de los treinta (30) días corridos de vencido el plazo de ingreso, el importe de los aportes retenidos a sus empleados dependientes, siempre que el monto no ingresado superase la suma de cien mil pesos (\$100.000), por cada mes.

Por ello, en atención a los dispuesto por la figura penal de apropiación indebida de recursos de la seguridad social del art. 7 del régimen penal tributario

Fecha de firma: 11/02/2021

Alta en sistema: 22/02/2021

Firmado por: EDUARDO ÁVALOS, JUEZ DE CÁMARA

Firmado por: IGNACIO MARIA VELEZ FUNES, PRESIDENTE

Firmado por: GRACIELA MONTESI, JUEZ DE CAMARA

Firmado(ante mi) por: CELINA LAJE ANAYA, Secretaria de Cámara



#31453783#267867154#20210212082633649

previsto por el art. 279 de la Ley 27.430, en su aspecto **objetivo**, requiere la concurrencia de: **a)** la situación típica, como presupuesto de hecho generador del deber de actuar, es decir, revestir la calidad de empleador sobre el cual pesa la obligación de depositar los aportes previsionales de los empleados que tiene a su cargo dentro de un determinado plazo de tiempo, **b)** efectiva retención de los aportes, situación que se verifica cuando efectivamente al trabajador se le abonó su salario y le fue detruido el importe correspondientes a los recursos de la seguridad social, **c)** la capacidad de realizar la acción esperada por la norma, que implica que el sujeto activo haya contado con las sumas de dinero suficientes para poder afrontar el pago de los conceptos correspondientes al Régimen Nacional de la Seguridad Social y , por último, **d)** la ausencia de realización de la acción mandada: no depositar, total o parcialmente al Fisco los aportes previsionales antes del vencimiento del plazo para el ingreso.

En orden a los requisitos enunciados, debe recordarse que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en oportunidad de analizar el tipo penal del art. 8 de la ley 23.771 -sustancialmente análogo al tipo penal bajo examen- dejó sentado que *"Se trata de una infracción que se comete por omisión, de carácter instantáneo y que queda consumada, en su faz material y objetiva, en el momento preciso en que el acto omitido debió realizarse, esto es, al no depositar tempestivamente los aportes retenidos"* (CSJN, Fallos 320:2271).

Además, no debe soslayarse que el bien jurídico tutelado por la figura penal de apropiación indebida de recursos de la seguridad social, lo constituyen los ~~aportes al Régimen Nacional de la Seguridad Social que~~

Fecha de firma: 22/02/2021

Alta en sistema: 22/02/2021

Firmado por: EDUARDO ÁVALOS, JUEZ DE CÁMARA

Firmado por: IGNACIO MARIA VELEZ FUNES, PRESIDENTE

Firmado por: GRACIELA MONTESI, JUEZ DE CAMARA

Firmado(ante mi) por: CELINA LAJE ANAYA, Secretaria de Cámara



#31453783#267867154#20210212082633649



## Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CORDOBA - SALA A  
FCB 16664/2018/CA1

deben ingresar a las arcas del Estado en tiempo y forma a fin de sostener adecuadamente el sistema previsional.

Ello, exige al autor de este delito omisivo evitar la lesión de dicho bien en función de la posición de garante derivada de la especial calidad del sujeto activo -empleador, agente de retención o percepción- expresamente designada por el tipo penal y que resulta generadora del deber de actuar. Por eso, esta **posición de garante** tiene sustento en un mandato legal, que le impone a los sujetos responsables del cumplimiento de la deuda ajena la obligación de depositar los aportes previsionales de los empleados o dependientes de la sociedad comercial cuya dirección, administración y representación legal tienen a su cargo.

Así, el tipo penal en juego **no castiga la simple omisión** de no ingresar tempestivamente las retenciones, sino el beneficio económico que deriva de la apropiación de dicho dinero, en perjuicio del Sistema y de los propios trabajadores a los que mes a mes se les descuenta del sueldo bruto los importes correspondientes a los aportes del Régimen Nacional de la Seguridad Social.

Las sumas de dinero que el empleador debe detraer todos los meses del sueldo bruto del trabajador que tiene bajo su dependencia en forma de **aportes**, no forman parte del patrimonio de aquel y por lo tanto, **no puede disponer libremente de ellos ni tampoco desviar su destino**.

En relación con ello, se ha expresado que "La obligación de depositar los aportes previsionales proviene de la calidad de agente de retención; por lo tanto, las sumas en principio retenidas -cuyo depósito se habría omitido- no constituirán fondos propios de los cuales se **podría disponer libremente con la intención de solventar**

Fecha de firma: 11/02/2021

Alta en sistema: 22/02/2021

Firmado por: EDUARDO ÁVALOS, JUEZ DE CÁMARA

Firmado por: IGNACIO MARIA VELEZ FUNES, PRESIDENTE

Firmado por: GRACIELA MONTESI, JUEZ DE CAMARA

Firmado(ante mi) por: CELINA LAJE ANAYA, Secretaria de Cámara



#31453783#267867154#20210212082633649

otras obligaciones de la sociedad.”(CNPen. Ec., Sala B, 20.11.2009 “incidente de apelación del auto de procesamiento sin prisión preventiva de ADV y MDT en causa 413/00(667), en Revista de Derecho penal Económico”, N° 2020-1, Págs. 444 y 445).

En lo que respecta al **tipo subjetivo**, debo decir que la figura bajo análisis exige dolo en la conducta del agente, cuyo concepto debe ser entendido como el conocimiento de la realización del tipo objetivo en el mismo momento en que el autor del hecho ejecutó la acción y que comprende también la posibilidad de evitar la lesión del bien jurídico en cuestión.

Por el contrario, el dolo no estará presente en la conducta del agente si se demuestra que no se pudo evitar la falta de depósito en término o, dicho de otro modo, si se comprueba que el agente no quería incurrir en la conducta omisiva de no depositar los aportes.

El dolo -en la figura examinada- consiste en la representación del riesgo que encierra el comportamiento elegido por parte del agente al no depositar los importes correspondientes a los recursos de la seguridad social y la de lesión del bien jurídico que su comportamiento ocasionó.

Por ello, sólo habrá falta de dolo cuando se esté ante una situación en que el autor desconozca alguna de las circunstancias que generan el deber de actuar, al momento de afrontar la cancelación de los aportes adeudados en concepto de aportes de la seguridad social.

En consonancia con ello, nuestro Máximo Tribunal dejo sentado en el precedente “Lambruschi”, que en materia de aportes *“no basta la mera comprobación de la situación objetiva en que se encuentra el agente de retención, sino*

*que es menester la concurrencia del elemento subjetivo en*

Fecha de firma: 11/02/2021

Alta en sistema: 22/02/2021

Firmado por: EDUARDO ÁVALOS, JUEZ DE CÁMARA

Firmado por: IGNACIO MARIA VELEZ FUNES, PRESIDENTE

Firmado por: GRACIELA MONTESI, JUEZ DE CAMARA

Firmado(ante mi) por: CELINA LAJE ANAYA, Secretaria de Cámara



#31453783#267867154#20210212082633649



## Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CORDOBA - SALA A  
FCB 16664/2018/CA1

*virtud del principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente"*(Fallos 271:297; 303:1548; 321:149, entre muchos otros).

2. Conforme al marco legal enunciado, debo decir que de las constancias de la causa surge que al momento de los hechos la firma Grupo Eling S.A. revestía el carácter de empleador exigida por el tipo penal y, por lo tanto, pesaba sobre dicha empresa el deber de depositar los aportes previsionales de los empleados que tiene a su cargo dentro de los 30 días corridos de vencido el plazo para su ingreso.

La **efectiva retención** de los aportes se desprende de las declaraciones juradas presentadas por la empresa conforme fue señalado no solo por el Juez de la causa en su resolución -en consonancia con los elementos de cargo incorporados-, sino también por la defensa cuando aduce, precisamente, que no se adeudaba la presentación de las mismas, sino sólo su pago.

Sobre dicha cuestión, vale recordar que, como es sabido, el régimen tributario de nuestro país descansa sobre la base del **sistema de autoliquidación** que implica la determinación de las obligaciones impositivas por parte de los sujetos pasivos de acuerdo con su realidad económica (arts. 2 y 11 de la Ley 11.683).

Desde este costado, la doctrina en la materia define claramente el instituto de la autodeterminación afirmando que *"es el medio de exteriorizar o documentar una situación general prevista por la Ley (presupuesto material), en su proyección sobre una situación particular, fijando la medida de lo imponible y estableciendo -mediante la aplicación de la alícuota*

Fecha de firma: 11/02/2021

Alta en sistema: 22/02/2021

Firmado por: EDUARDO ÁVALOS, JUEZ DE CÁMARA

Firmado por: IGNACIO MARIA VELEZ FUNES, PRESIDENTE

Firmado por: GRACIELA MONTESI, JUEZ DE CAMARA

Firmado(ante mi) por: CELINA LAJE ANAYA, Secretaria de Cámara



#31453783#267867154#20210212082633649

*correspondiente- el monto o quantum de la deuda" (Giuliani Fonrouge, Carlos M. "Derecho Financiero" Ed. La Ley, Buenos Aires, año 2011, pág. 515).*

De tal forma, la elaboración y presentación de las declaraciones juradas cumple la función de reconocimiento formal de una obligación tributaria preexistente y, por ello, **tiene carácter declarativo**.

Teniendo en cuenta este efecto declarativo sobre la existencia del hecho imponible de la que goza la presentación de la declaración jurada, dado que puede ser impugnada por parte del Fisco, su eficacia depende de la existencia de **otros medios de prueba** que confirmen la veracidad de los datos suministrados en la misma.

En efecto, en la documentación aportada por el Fisco junto a su denuncia, obran agregados los recibos de sueldos emitidos al personal bajo dependencia de la firma Grupo Eling S.A. donde se encuentran plasmadas las retenciones efectuadas durante los períodos fiscales investigados y los aportes de la Seguridad Social efectuados por la empresa Grupo Eling S.A. en calidad de empleador (ver fs. 61/84 del cuerpo de actuación N° 15.847-1829-2017).

Es decir, la existencia de las retenciones encuentra fundamento probatorio no solo en las declaraciones juradas presentadas por la contribuyente Grupo Eling S.A. **sino en los recibos de sueldos** emitidos al personal bajo dependencia de la firma, documentación que se encuentra debidamente incorporada a los presentes autos.

Conforme lo expuesto, si de las constancias de la causa surge acreditado que la contribuyente Grupo Eling S.A. efectuó las retenciones correspondientes a los **aportes de la Seguridad Social en su calidad de empleador,**

Fecha de firma: 21/02/2021

Alta en sistema: 22/02/2021

Firmado por: EDUARDO ÁVALOS, JUEZ DE CÁMARA

Firmado por: IGNACIO MARIA VELEZ FUNES, PRESIDENTE

Firmado por: GRACIELA MONTESI, JUEZ DE CÁMARA

Firmado(ante mi) por: CELINA LAJE ANAYA, Secretaria de Cámara



#31453783#267867154#20210212082633649



## Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CORDOBA - SALA A  
FCB 16664/2018/CA1

no puede sostenerse válidamente por parte de la defensa que no hubo "retención de fondos", ni que dichas operaciones no existieron.

En cuanto a la **capacidad material** para hacer frente a dichas obligaciones previsionales, de la prueba testimonial efectuada en autos a la Inspectora de AFIP-DGI Silvia Susana Torres, se desprende que durante el período de tiempo investigado la empresa Grupo Eling S.A. no sólo habría contado con fondos en sus cuentas bancarias sino que, además, habría cobrado dinero por trabajos realizados (ver fs. 58/59 de estos actuados).

Asimismo, en su testimonial la funcionaria mencionada expresó *"...que si se verificaron los ingresos, que los egresos no le corresponden verificarlos al área a la cual pertenece. Pero si claramente la empresa retuvo los aportes de cada uno de sus empleados, dinero que tenía disponible al momento del vencimiento de la DDJJ F931"*.

En consonancia con ello, de las actuaciones del Fisco surgen agregadas las impresiones de pantalla del sistema de AFIP-DGI donde consta el detalle de las acreditaciones bancarias correspondientes al Grupo Eling S.A. (ver fs. 37vta. y 38 del cuerpo de alcance N° 11.692-117-2017).

De lo expuesto se colige que de las constancias de la causa no se desprende una imposibilidad material para afrontar el pago de los aportes -como causal eximente de responsabilidad- por lo que considero que no resulta útil ni pertinente la necesidad de contar con una pericia financiera y contable para corroborar la efectiva disponibilidad de fondos solicitada por la defensa.

Nótese al respecto, que tanto las afirmaciones de la defensa -que giran en torno a un supuesta crisis económica que habría atravesado la actividad desarrollada

Fecha de firma: 11/02/2021

Alta en sistema: 22/02/2021

Firmado por: EDUARDO ÁVALOS, JUEZ DE CÁMARA

Firmado por: IGNACIO MARIA VELEZ FUNES, PRESIDENTE

Firmado por: GRACIELA MONTESI, JUEZ DE CAMARA

Firmado(ante mi) por: CELINA LAJE ANAYA, Secretaria de Cámara



#31453783#267867154#20210212082633649

por la empresa, a la que cabe aclarar que no refirió causas concretas- y las manifestaciones vertidas por el Cr. Claudio Cesar Constantino de la empresa Grupo Eling S.A. -atinentes a una reorganización empresarial-, **no dan cuenta de una situación de imposibilidad material de pago** (ver 46/47 de estas actuaciones).

A propósito de ello, la doctrina especializada en la materia tiene dicho que **las meras dificultades económicas no excusan**, sino que debe tratarse de una situación de suma gravedad que torne a otros conceptos prioritarios y que ello surja patente de la prueba (VILLEGAS, Héctor Belisario, *Régimen Penal Tributario Argentino*, Ed. Depalma, Bs.As., 1998, pág. 358).

Por ello, considero que no basta afirmar la relevancia de la crisis económica, ni cuestiones relacionadas con la reorganización de la empresa para poder eximir de responsabilidad penal al imputado Osvaldo Antenor Acosta, sino que debe responder a fundamentos objetivos y graves **que no surgen de los informes incorporados ni de las constancias de la causa.**

Desde otro costado, cabe agregar que en autos se investiga la presunta comisión de trece (13) hechos de apropiación indebida de recursos de la seguridad social que fueron llevados a cabo entre los meses 6/2016 y 06/2017 en forma continua y sin períodos de intervalo, lo que permite descartar un comportamiento ocasional por parte del imputado que pueda, de algún modo, enmarcarse dentro de un contexto imprevisto para justificar tales conductas ilícitas.

Finalmente, cabe señalar que en orden a la **omisión del ingreso de los depósitos**, dicha circunstancia no se encuentra controvertida en autos, toda vez que ha





## Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CORDOBA - SALA A  
FCB 16664/2018/CA1

sido admitida y pretendido justificar por el propio imputado Osvaldo Antenor Acosta.

Por ello, no existen dudas de que Osvaldo Antenor Acosta, en carácter de presidente de la empresa Grupo Eling S.A., omitió depositar dentro del plazo legal enunciado, los importes correspondientes a los aportes de sus empleados por los períodos fiscales 6/2016, 7/2016, 8/2016, 9/2016, 10/2016, 11/2016, 12/2016, 1/2017, 2/2017, 3/2017, 4/2017, 5/2017 6/2017 por las sumas de pesos \$462.946,43; \$300.015,82; \$293.483,04; \$306.891,77; \$322.674,22; \$322.632,70; \$480.866,14; \$309.067,83; \$338.339,98; \$363.690,50; \$336.019,01; \$335.316,21 y \$551.461,02.

Entonces, de acuerdo con los extremos señalados, y como bien tuvo en cuenta el Juez interviniente, debo decir que en autos se encuentra acreditada *prima facie* la concurrencia de los presupuestos de configuración del tipo objetivo del delito de apropiación indebida de recursos de la seguridad social que se endilga en autos al imputado Osvaldo Antenor Acosta, en carácter de presidente de la empresa Grupo Eling S.A.

**3.** Por último, respecto del argumento de la defensa que sostiene la inexistencia del dolo en la conducta del imputado por haberse acogido a planes de facilidades de pago de AFIP-DGI, cabe aclarar que el dolo consiste en la representación del riesgo que encierra el comportamiento elegido por el agente, al no depositar los aportes correspondientes a los recursos de la seguridad social **en el mismo momento en que ha dejado de realizar la conducta esperada.**

Ello implica que la valoración del elemento subjetivo de la figura penal de apropiación indebida de recursos de la seguridad social, en este aspecto, debe ser

Fecha de firma: 11/02/2021

Alta en sistema: 22/02/2021

Firmado por: EDUARDO ÁVALOS, JUEZ DE CÁMARA

Firmado por: IGNACIO MARIA VELEZ FUNES, PRESIDENTE

Firmado por: GRACIELA MONTESI, JUEZ DE CAMARA

Firmado(ante mi) por: CELINA LAJE ANAYA, Secretaria de Cámara



#31453783#267867154#20210212082633649

examinado al momento mismo de la ejecución de la conducta prohibida o de omisión de la conducta ordenada por la norma. En otras palabras, **el dolo siempre debe ser actual** y su análisis debe circunscribirse al momento consumativo del hecho.

Tal ha sido el criterio empleado por el suscripto en otras oportunidades, al analizar un planteo similar donde dejé sentado que *"no es posible basar la ausencia del dolo en circunstancias "ex post facto", toda vez que es un obrar doloso y el autor conoce el peligro concreto de su acción en el mismo momento en que la está realizando"* (ver autos FERIOLI S.A. sobre Infracción Ley 24.769, Expte. FCB 44000206/2013/31/CA1), resolución de fecha 15.11.2016).

Consecuentemente, no resulta conducente examinar ni valorar aquellas conductas asumidas por el imputado con posterioridad a la realización del hecho a los fines de valorar la inexistencia del dolo de la acción, ni mucho menos, para concluir la *"ausencia del elemento subjetivo"*, como refiere la defensa en su recurso.

Los planes de pago suscriptos por la firma Grupo Eling S.A. para regularizar deudas relacionadas con los hechos motivo de imputación **no se corresponden con circunstancias concomitantes al hecho que se le endilga, susceptibles de ser ponderados como elementos de descargo** de las conductas presuntamente ilícitas investigadas.

Efectuadas tales precisiones, y en atención al estado procesal que se transita, considero que el comportamiento llevado a cabo en la presente causa por el imputado Osvaldo Antenor Acosta, en carácter de presidente de la empresa Grupo Eling S.A., evidencia que conocía el deber de depositar los importes correspondientes a los **aportes de sus empleados y que, no obstante ello y**





## Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CORDOBA - SALA A  
FCB 16664/2018/CA1

pudiendo haber obrado de otro modo, habría omitido efectuar los depósitos al Fisco.

4. Por lo tanto, estimo que existen elementos de convicción suficientes como para sostener, con el grado de probabilidad que la etapa procesal requiere, la presunta responsabilidad del imputado Osvaldo Antenor Acosta -en carácter de presidente de la empresa Grupo Eling S.A.- en la comisión de los trece (13) hechos por los que fue indagado, calificados legalmente como **apropiación indebida de recursos de la seguridad social** -art. 7 del Régimen Penal Tributario previsto por el art. 279 de la Ley 27.430- debiendo en consecuencia confirmarse el procesamiento dictado por el Inferior, en calidad de autor (art. 306 del CPPN).

Ello, sin perjuicio del carácter esencialmente revocable del auto de procesamiento y de que una profundización de la investigación por parte del Juzgado de Instrucción, conduzca, eventualmente, a una solución diferente en orden a la situación procesal del encartado (art. 311 del CPPN).

**III)** Por último, corresponde hacer mención en el presente pronunciamiento a la cuestión relacionada con la solicitud de suspensión del proceso penal solicitado por la defensa en su presentación de fecha 27.10.2020, en virtud del acogimiento al plan de pagos dispuesto por Ley 27.541, modificada por Ley 27.562.

A propósito de la mencionada ley, de Solidaridad Social y Reactivación Productiva de Emergencia Pública, como su reciente modificación, que tiene por objeto ampliar la moratoria fiscal para paliar los efectos de la pandemia generada por el COVID-19, para lo cual instituyó un nuevo régimen de regularización de deudas tributarias.



Dicha normativa fue dictada y sancionada por el Congreso de la Nación en el marco de la declaración de emergencia pública en materia económica, financiera, fiscal, administrativa, previsional, tarifaria, energética, sanitaria y social, hasta el 31 de diciembre de 2020.

Dentro de este marco, se delegó en el Poder Ejecutivo Nacional la promoción de la reactivación productiva, poniendo el acento en la generación de **incentivos focalizados** y en la implementación de **planes de regularización de deudas tributarias**, aduaneras y de los recursos de la seguridad social para las micro, pequeñas y medianas empresas (conf. art. 1, inc. c) de la Ley 27.541).

Por ello, debe tenerse en cuenta que la norma en trato pone a disposición de los contribuyentes una herramienta jurídica para regularizar su situación fiscal, pero que goza de naturaleza discrecional y facultativa, de modo tal que su decisión de adherir a los términos implica el cumplimiento de una serie de requisitos que exige dicha normativa, incluidos aquellos que involucran cuestiones formales.

Por lo cual, estimo que, eventualmente una vez que se encuentren cumplimentados y acompañados los requisitos exigidos por la Ley 27.541, y su modificación dispuesta por Ley 27.562, corresponderá al Juez de primera instancia examinar la cuestión y resolver lo que por derecho corresponda, previa solicitud de informe a AFIP-DGI, a los fines de garantizar la doble instancia judicial.

En tal sentido, vale señalar que tal ha sido el criterio adoptado por esta Sala con fecha 14.12.2016 en





## Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CORDOBA - SALA A  
FCB 16664/2018/CA1

autos "Expreso Los Ases sobre Infracción Ley 24.769. (Expte.:1736/2016/CA1)".

**IV)** Por todo lo expuesto, considero que debe **confirmarse** la resolución dictada por el Juez Federal N° 1 de Córdoba mediante la cual dispuso el **procesamiento** de Osvaldo Antenor Acosta, en carácter de presidente de la empresa Grupo Eling S.A., por trece (13) hechos calificados provisionalmente como apropiación indebida de recursos de la seguridad social -art. 7 del Régimen Penal Tributario previsto por el art. 279 de la Ley 27.430- en calidad de autor(art. 45 del CP y 306 del CPPN). Sin costas (arts. 530 y 531 del C.P.P.N.). Así voto.

**El señor Juez de Cámara, Dr. Ignacio M. Vélez Funes, dijo:**

Adhiero al criterio expuesto por el señor Juez preopinante Dr. Eduardo Ávalos y, en consecuencia, voto en el mismo sentido. Sin costas (art. 531 del CPPN). Así voto.-

**La señora Juez de Cámara, Dra. Graciela Montesi, dijo:**

Compartiendo en un todo los argumentos esgrimidos por el señor Juez del primer voto, me expido en igual sentido. Sin costas (art. 531 del CPPN). Así voto.

Por ello,

**SE RESUELVE:**

**I.- CONFIRMAR** la resolución dictada con fecha 24 de julio de 2019 por el Juez Federal N° 1 de Córdoba, en cuanto dispuso el **procesamiento** del imputado **Osvaldo Antenor Acosta (DNI 22.953.661)** en orden al delito de apropiación indebida de recursos de la seguridad social del art. 7 del Régimen Penal Tributario previsto por el art. 279 de la Ley 27.430 por trece (13) hechos, en carácter de autor (art. 45 del CP y art. 306 CPPN).

**II.- DISPONER** que el Juez de primera instancia se pronuncie sobre la presentación efectuada por la



defensa en virtud del acogimiento al plan de pagos dispuesto por Ley 27.541, modificada por Ley 27.562, a los fines de garantizar la doble instancia judicial.

**III.-** Sin constas (arts. 530 y 531 del CPPN).

**IV.-** Regístrese y hágase saber. Cumplimentado, publíquese y bajen.-

EDUARDO ÁVALOS  
JUEZ DE CÁMARA

IGNACIO MARIA VELEZ FUNES  
JUEZ DE CAMARA

GRACIELA MONTESI  
JUEZ DE CAMARA

CELINA LAJE ANAYA  
Secretaria de Cámara

---

*Fecha de firma: 11/02/2021*

*Alta en sistema: 22/02/2021*

*Firmado por: EDUARDO ÁVALOS, JUEZ DE CÁMARA*

*Firmado por: IGNACIO MARIA VELEZ FUNES, PRESIDENTE*

*Firmado por: GRACIELA MONTESI, JUEZ DE CAMARA*

*Firmado(ante mi) por: CELINA LAJE ANAYA, Secretaria de Cámara*



#31453783#267867154#20210212082633649