



(15)

**SALA "B"  
REGISTRADO**

*Poder Judicial de la Nación* N° 120 F 262126 Año 2011

INCIDENTE DE APELACIÓN Y ADHESIÓN CONTRA EL PROCESAMIENTO DE HÉCTOR RAÚL DE LA IGLESIA Y ALEJANDRO KOFOED FORMADO EN LA CAUSA CARATULADA "KOFOED, ALEJANDRO; DE LA IGLESIA, HÉCTOR RAÚL - CONTRIBUYENTE: FARLÍN S.A. SOBRE EVASIÓN TRIBUTARIA SIMPLE". J.P.T. N° 1 (Causa N° 61.019, Orden N° 23.579, de la Sala "B")

Buenos Aires, 15 de marzo de 2011.

**VISTOS:**

El recurso de apelación interpuesto por la defensa de Héctor Raúl DE LA IGLESIA a fs. 353/355 de los autos principales, y la adhesión al recurso mencionado efectuada por la defensa de Alejandro KOFOED a fs. 371/378 vta. de los autos principales, contra la resolución de fs. 338/350 vta. del mismo legajo, mediante la cual el juzgado "a quo" dictó el auto de procesamiento sin prisión preventiva de los nombrados por considerarlos "prima facie" coautores del delito previsto por el artículo 1 de la ley N° 24.769, y dispuso trabar embargo sobre los bienes de aquéllos hasta cubrir la suma de \$ 400.000, respecto de cada uno de los nombrados.

La presentación de fs. 71/78, por la cual la defensa de Alejandro KOFOED informó en los términos del artículo 454 del C.P.P.N.

El escrito de fs. 79/83 vta., por el cual la defensa de Héctor Raúl DE LA IGLESIA informó en los términos del artículo 454 del C.P.P.N.

**Y CONSIDERANDO:**

1º) Que, la defensa de Héctor Raúl DE LA IGLESIA se agravió del pronunciamiento recurrido por estimar que se efectuó un análisis inadecuado de las pruebas incorporadas al expediente para atribuir una participación en el hecho investigado a aquél, pues en abril de 2004 cesó la intervención de DE LA IGLESIA en FARLÍN S.A., es decir, con anterioridad al inicio del ejercicio anual investigado, lo cual fue reconocido expresamente por Alejandro KOFOED al prestar la declaración indagatoria. Asimismo, manifestó que se podría haber convocado a prestar declaración testifical a los proveedores de FARLÍN S.A. a los fines que se expidan si a la fecha del suceso investigado DE LA IGLESIA se

encontraba, o no, en la sociedad.

2º) Que, la defensa de Alejandro KOFOED se agravió del pronunciamiento recurrido por considerar que no hay un ardid, pues la Administración Federal de Ingresos Públicos se encontraba fiscalizando a la contribuyente con anterioridad a la consumación del delito investigado y porque la detección de las diferencias de impuesto se efectuó sobre la base de la información contenida en la memoria del controlador fiscal y la documentación aportada a la fiscalización.

Asimismo, se argumentó que el fisco siempre supo que FARLÍN S.A. tuvo una actividad comercial durante el ejercicio anual investigado pues tenía empleados en relación de dependencia; que KOFOED actuó sin dolo, pues nunca se representó -debido a un asesoramiento tributario incorrecto- que la presentación de declaraciones juradas por las cuales se declaró \$ 0 podría tener consecuencias penales, pues sólo creía que lo que hacía era postergar el pago del impuesto debido y, en este caso comenzarían a devengarse intereses; y que el monto del embargo establecido por la resolución recurrida debe ser reducido sustancialmente por no ajustarse a las pautas previstas por el artículo 518 del C.P.F.N.

3º) Que, en principio, por ninguno de los argumentos invocados por las defensas de los imputados se han desvirtuado los fundamentos expresados por la resolución recurrida, los cuales resultan acordes a las constancias que actualmente se encuentran agregadas en autos. Además, por la mera invocación de la insuficiencia de elementos de convicción necesarios para sustentar el pronunciamiento impugnado no se controvierte la valoración probatoria efectuada por la resolución recurrida, mediante la cual se estableció la existencia del hecho ilícito reprochado y la participación culpable de los imputados en aquel hecho, con el grado de certeza suficiente para este momento del proceso.

4º) Que, con relación a la cuestión de fondo, por el examen de la motivación en la cual se sustentaron los recursos de apelación "*sub examine*",

## *Poder Judicial de la Nación*

como así también por los argumentos que se desarrollaron por los memoriales de fs. 71/78 y 79/83 vta. de este incidente, se advierte que la defensa de los imputados no cuestionó la cuantía del tributo presuntamente evadido, ni la circunstancia objetiva relativa a que se presentaron declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado por las cuales se declaró la suma \$ 0 en todos los campos de aquéllas, y que posteriormente se presentaron declaraciones juradas rectificativas por las cuales se declararon los importes cuya presunta evasión se investiga en los autos principales. Por estas razones, deviene innecesario examinar los aspectos vinculados con la existencia de los hechos imposables generadores de la obligación tributaria presuntamente evadida, como así también el "*quantum*" de aquélla.

5º) Que, por la presentación de declaraciones juradas por las cuales se declaró la ausencia total de una obligación tributaria a favor del fisco nacional (\$ 0), cuando la contribuyente tuvo una actividad comercial con base en la cual se generó un tributo que excede la suma de \$ 100.000 por ejercicio anual, se evidencia la presentación de declaraciones mendaces tendientes a ocultar deliberadamente la magnitud del tributo real a favor del fisco nacional, y la calidad de deudor del contribuyente por aquel tributo.

En el sentido mencionado, este Tribunal ha establecido que la determinación tributaria es "*...el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso si existe una deuda tributaria (an debeat), quién es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda (quantum debeat)*" (confr. Héctor B. VILLEGAS, "*Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*", Astrea, 8º edición, Buenos Aires, 2.002, pág. 395).

En este sentido, por el art. 11 de la ley Nº 11.683 se establece: "*La determinación y percepción de los gravámenes que se recauden de acuerdo con la presente ley, se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables del pago de los tributos en la forma y plazos que establecerá la Administración Federal de Ingresos Públicos...*".

Así, "*La declaración por sujeto pasivo o declaración jurada tiene carácter de norma general en nuestro sistema legal tributario vigente ...*", y por aquella declaración se "*...lo responsabiliza por sus constancias, sin perjuicio de*

*su verificación y eventual rectificación por parte de la Administración pública...*"  
(confr. Héctor B. VILLEGAS, ob. cit., págs. 401 y 403).

6º) Que, de esta forma, en un sistema en el cual la autodeterminación tributaria es el principio general, la confección y presentación de declaraciones juradas por las cuales se declararon datos falsos podría constituir un ardid idóneo a fin de engañar al organismo recaudador, por ocultar la realidad comercial y una fracción significativa de la obligación tributaria (confr., en sentido similar, Regs. Nos. 74/04 y 407/05, entre muchos otros, de esta Sala "B").

7º) Que, por la circunstancia que FARLÍN S.A. haya declarado la existencia de empleados en relación de dependencia durante el ejercicio anual investigado no se modifica lo expresado por los considerandos anteriores, pues aquel reconocimiento en el plano previsional no es revelador de la existencia de los hechos imposables, ni de la magnitud del tributo que generó la actividad comercial de FARLÍN S.A., y que se ocultó mediante la presentación de declaraciones juradas engañosas.

Tampoco se modifica lo expresado por la circunstancia que los funcionarios del organismo de recaudación hayan podido determinar la existencia y cuantía del tributo que se devengó a favor del fisco nacional a partir del ejercicio de las facultades de fiscalización. Por el contrario, el ejercicio de las facultades mencionadas es el que dejó en evidencia el desarrollo anterior de un ardid por parte de los responsables de FARLÍN S.A. con base en el cual se ocultó la existencia del tributo a favor del fisco nacional mediante la presentación de declaraciones juradas engañosas, al momento en que el pago del tributo era exigible.

8º) Que, con relación al error invocado, cabe expresar: *"...es oportuno puntualizar que, el error basado en el mal asesoramiento profesional tiene el alcance que la doctrina designa como 'error sobre la prohibición' o 'error sobre la antijuridicidad' que en ningún caso justifica ni torna lícita la transgresión legal pero que puede, según las circunstancias, eximir del reproche*

## *Poder Judicial de la Nación*

*subjetivo cuando se lo considera un 'error invencible' ..."; y: "...que el error es invencible cuando el autor no pudo librarse de aquél usando cautamente los sentidos y la razón...y su admisibilidad depende de las circunstancias concretas del caso para decidir si debe considerársele o no, vencible'..." (confr. Regs. Nos. 804/04 y 360/06 de esta Sala "B").*

En principio, en el caso de autos, aquel error no se encontraría acreditado, pues el profesional de ciencias económicas al cual el imputado hizo mención en primer término, no reconoció haber brindado el asesoramiento invocado.

9º) Que, por otra parte y sin perjuicio de lo expresado precedentemente, es dable destacar que para que el asesoramiento profesional pueda admitirse como excluyente de la comprensión de la desaprobación jurídico-penal del acto, aquél debe provenir de una fuente de información que reúna la cualidad de "idónea" o "fiable" respecto de la materia por la cual se requirió la información, de manera que pueda considerarse correctamente despejada la duda sin necesidad de recurrir a otra fuente de información que corrobore, o descarte, el asesoramiento anterior.

10º) Que, si bien este Tribunal ha admitido como fuente de información confiable el asesoramiento de un profesional en Ciencias Económicas cuando incide sobre determinadas circunstancias específicas de la materia tributaria (confr. Reg. Nº 690/07 de esta Sala "B"), aquella doctrina no es de aplicación al caso "*sub examine*", en que el supuesto asesoramiento brindado por un profesional en Ciencias Económicas habría versado sobre la intrascendencia jurídico penal de la presentación de declaraciones juradas engañosas mediante las cuales se habría ocultado un tributo superior a los \$ 100.000 por ejercicio anual,

En suma, se advierte que el imputado, teniendo la posibilidad de aclarar la situación jurídica, no habría dispuesto de los medios adecuados a su alcance para acudir a una fuente de información "idónea" respecto de la materia que, supuestamente, podría haber sido objeto de la duda, pues la opinión sobre la trascendencia jurídico-penal de un acto determinado no puede ser, razonablemente, requerida a una persona ajena a aquel ámbito profesional. Por

este motivo, el error de prohibición invocado no sería invencible y, en consecuencia, lo manifestado por la parte no puede tener una recepción favorable.

11º) Que, con relación a la intervención de Héctor Raúl DE LA IGLESIA, si bien Alejandro KOFOED, al prestar la declaración indagatoria, desvinculó al nombrado en primer término de la administración de FARLÍN S.A. durante el ejercicio anual investigado, también se han incorporado a la investigación diversos elementos de prueba por los cuales se controvierte el contenido de aquella declaración.

En el sentido mencionado, tres de los cuatro empleados en relación de dependencia de FARLÍN S.A. —que fueron interrogados concretamente con relación al ejercicio anual investigado— fueron concluyentes en cuanto a que veían a DE LA IGLESIA en la oficina de administración de aquella sociedad. En el sentido mencionado, el testigo Héctor Hugo BALLOUZ manifestó: "...quien se encargaba de las tareas contables e impositivas de FARLÍN S.A. era Héctor DE LA IGLESIA, que como dije anteriormente estaba en la parte administrativa del local, igualmente lo consultaba para las decisiones a KOFOED que era la cabeza pensante del restaurante..." (confr. fs. 175/175 vta. de la causa principal); el testigo Jorge Daniel NUÑEZ manifestó: "...yo conocía como cara visible de FARLÍN S.A. a Héctor DE LA IGLESIA y Alejandro KOFOED, no puedo precisar el cargo que tenían cada uno de ellos, pero para mí eran los dueños. Ellos estaban permanentemente en el restaurante, Héctor DE LA IGLESIA casi siempre estaba en la oficina administrativa y Alejandro KOFOED estaba siempre en el salón. En cuanto a las decisiones dentro del restaurante, por lo que yo veía, se tomaban por igual, ambos tenían el mismo poder de decisión..." (confr. fs. 176/176 vta. de la causa principal); el testigo José Luis MARTÍNEZ también agregó: "...al frente de la empresa estaban Alejandro KOFOED y Héctor DE LA IGLESIA. El primero era el presidente de la empresa, y DE LA IGLESIA era una especie de gerente. A mí me contrataron ellos dos ... hasta donde yo sé el primero era el jefe, el que estaba como cabeza de la empresa, y DE LA IGLESIA era una especie de gerente, trabajaba en una oficina..." (confr. fs. 177/177 vta. de la causa principal).

### *Poder Judicial de la Nación*

Lo expresado por el considerando anterior, en principio, no se modifica por lo declarado por los testigos Mario Henry BIGNONE (contr. fs. 270/271 de la causa principal) y Mauricio Alfredo DRI (confr. fs. 280/281 de la causa principal), pues aquéllos se expidieron sobre el conocimiento de la actividad y de la concurrencia de DE LA IGLESIA a las reuniones de directorio de una sociedad (Minera Tea S.A.) distinta de FARLÍN S.A.

Por lo demás, la relevancia del rol y de la función que DE LA IGLESIA tenía en FARLÍN S.A. también se aprecia por el contenido de los informes glosados a fs. 303 y 316 de la causa principal, por los cuales los bancos Citibank S.A. y Supervielle S.A. informaron que en las cuentas abiertas a nombre de FARLÍN S.A., durante los años 2004 y 2005, sólo se encontraba autorizado a operar Héctor Raúl DE LA IGLESIA.

12º) Que, por lo demás, sin perjuicio de la eventual necesidad de producir alguna prueba, y por los resultados que aquella pudiera traer aparejada en el futuro, no puede soslayarse la conclusión expresada por los considerandos anteriores -que se basa en las constancias que actualmente se encuentran incorporadas al legajo-, ni se impide adoptar el temperamento que se establece por el art. 306 del ordenamiento adjetivo, pues por aquel ordenamiento se prevé el carácter provisorio, revocable y reformable del auto de procesamiento (art. 311 del C.P.P.N.), precisamente para que el juez pueda meritar aquellas circunstancias futuras en el supuesto en que se produjesen (confr. Regs. Nos. 311/01, 126/04, de esta Sala "B"; entre muchos otros).

Para el dictado del auto de procesamiento se requieren elementos de prueba por los cuales, al menos, se permita comprobar la existencia de un estado de probabilidad con respecto a la comisión del delito investigado, y a la participación culpable del indagado en aquel hecho (confr. Regs. Nos. 553/99, 1125/04, de esta Sala "B").

13º) Que, por último, con relación al monto del embargo, si se tiene en cuenta el importe del tributo presuntamente evadido, la aplicación de intereses resarcitorios (confr. art. 37 de la ley N° 11.683), como así también la eventual aplicación de intereses punitivos y multas (confr. arts. 46 y 52 de la ley N°

11.683 y modificatorias), las costas y gastos del proceso (arts. 530, 531 y 533 del C.P.P.N.), y la responsabilidad personal y solidaria que podría caber al imputado por la deuda acumulada (confr. art. 8 inciso a, de la ley N° 11.683), se permite concluir que el monto del embargo dispuesto por el tribunal de la instancia anterior no sería desproporcionado.

Por ello, **SE RESUELVE:**

I.- CONFIRMAR la resolución apelada, en cuanto fue materia de recurso.

II.- CON COSTAS (arts. 530, 531 y ccs. del C.P.P.N.).

Regístrese, notifíquese y devuélvase junto con los autos principales.

Sólo firman la presente los suscriptos por encontrarse vacante la vocalía restante de esta Sala "B" (artículo 109 del Reglamento para la Justicia Nacional).

MARCOS ARNOLDO GRABINKEI  
JUEZ DE CAMARA

ROBERTO ENRIQUE HORRIGS  
JUEZ DE CAMARA



Certifico: Que la presente es copia fiel de su original que corre a  
fijas de los autos caratulado: "Kojed, Alejandra y otros  
contra el Estado/ Exención Tributaria Simple". CARRA N° 61019  
del expediente N° 23579 de la Cámara Nacional de Apela-  
ciones en lo Civil y Comercial de la Capital Federal, Buenos Aires, 17  
de Mayo de 2011. CONSTE.

MARCELA BASSO CRAIG  
SECRETARIA DE CAMARA