

**CCCF – Sala I**

**CFP 4943/2016/19/CA6**

“López, Cristóbal y otros s/  
procesamiento con prisión  
preventiva”

Juzgado N° 10 – Secretaría N° 19

//////////nos Aires, 16 de marzo de 2018.

**Y VISTOS Y CONSIDERANDO:**

Llegan las presentes actuaciones a conocimiento del Tribunal en virtud de los recursos de apelación interpuestos por el Dr. Carlos Alberto Beraldi, defensor particular de Cristóbal Manuel López y Carlos Fabián De Sousa (fs. 62/76), y el Dr. León Carlos Arslanian, quien asiste a Ricardo Daniel Echegaray (fs. 77/80), contra el pronunciamiento que obra en copias a fs. 1/60, en cuanto dispuso el procesamiento y embargo de los antes nombrados en orden al delito de administración fraudulenta agravada por haber sido cometida en perjuicio de una administración pública (art. 174, inc. 5, en función del art. 173, inc. 7, del C.P.), y decretó la prisión preventiva de los imputados López y De Sousa.

En la oportunidad prevista en el art. 454 del código de rito los recurrentes mantuvieron y desarrollaron sus agravios a través de los memoriales presentados a fs. 89/130 y 155/185. En tanto que la AFIP mejoró los fundamentos del auto de mérito impugnado, solicitando su confirmación (fs. 186/195).

**El Dr. Leopoldo Bruglia dijo:**

I. De conformidad con la impugnación deducida por la defensa de Cristóbal M. López y Carlos Fabián De Sousa, los motivos de agravio planteados son los siguientes:

- Que el otorgamiento y/o el acogimiento de Oil Combustibles S.A. a los planes de facilidades de pago de la AFIP era una conducta legal, imposible de escindir de los hechos analizados anteriormente en la causa N° 8665/2013 del Juzgado N° 2 de este Fuero, en la que se sobreseyó a los encartados por inexistencia de delito.

- Que los actos administrativos concernientes a tales planes fueron dictados en el marco de de las facultades de la Ley 11.683 (art. 32) y el Decreto 618/97 (art. 7), con intervención de las áreas técnicas y jurídicas pertinentes, y que no existía impedimento legal alguno para que el Impuesto a los Combustibles Líquidos (en adelante ICL) fuera incluido en dichos planes.

- Que el otorgamiento de este tipo de planes, tanto generales como particulares, constituye una decisión de oportunidad, mérito o conveniencia, que no puede ser revisada en sede judicial.

- Que la denegatoria de la pericia contable solicitada (dirigida, entre otras cuestiones, a determinar el total de contribuyentes beneficiados con planes de facilidades, sean generales o particulares) importó la violación del derecho de defensa en juicio de sus asistidos.

- Que los hechos investigados no encuadran en el art. 174, inc. 5, en función del art. 173, inc. 7, del C.P., vulnerando el principio de legalidad. Fundamentalmente, porque no existió una disposición

## *Poder Judicial de la Nación*

patrimonial de parte del Estado y dado que desde Oil Combustibles S.A. no se llevó a cabo ningún ardid o engaño tendiente a defraudar al Fisco.

- Que Cristóbal López no intervino en el suceso investigado, ya que no integraba el directorio, ni prestaba funciones ejecutivas en dicha empresa.

Por otra parte, con relación a la prisión preventiva impuesta a sus asistidos, el recurrente alegó que la decisión resultaba “arbitraria”, en función de los siguientes argumentos:

- Que el contrato de compra-venta de acciones celebrado el 20-10-2017 entre las sociedades del Grupo Indalo se encontraba supeditado a la obtención del correspondiente aval administrativo y judicial (art. 2 del documento). Y que al no haberse obtenido, la transferencia de acciones no se había concretado y el precio no había sido abonado. Además, indicó que la transferencia no fue inscrita en los libros societarios de las empresas, lo cual era indispensable para que surtiera efecto frente a la sociedad y terceros (art. 215 de la Ley de Sociedades Comerciales).

- Que la designación de nuevos directores y síndicos en las empresas del grupo había sido informada al Juzgado al solicitar el levantamiento de la inhibición general de bienes de sus defendidos, con fecha 25-10-2017. Y que no existía disposición legal o medida judicial alguna que impidiera la modificación del directorio.

En base a ello, cuestionó el fundamento de la medida atacada, cifrado en que los encartados efectuaron la venta de los paquetes accionarios del grupo empresario, sin requerir autorización previa del tribunal.

- Que en el caso del Banco Finansur -perteneciente al mismo grupo- los compromisos de venta de dos de sus propiedades habían sido informados al magistrado luego de suscribirse, al momento de solicitar el levantamiento de la inhibición general de bienes, sin que tal proceder hubiera sido calificado de obstrucción a la justicia.

Finalmente, en relación a los embargos decretados, cuestionó que el *a quo* hubiera receptado el perjuicio afirmado por la AFIP, sin efectuar verificación alguna al respecto.

Asimismo, alegó que la inmovilización de las cuentas bancarias de sus representados resultaba desproporcionada e innecesaria; y que las medidas cautelares se habían hecho extensivas a empresas ajenas a sus defendidos, afectando a terceros.

Por su parte, la asistencia técnica de Ricardo Echegaray formuló los siguientes agravios contra la resolución en crisis:

En el mismo sentido que la defensa de los co-imputados López y De Sousa, sostuvo que el otorgamiento de los planes de facilidades a Oil Combustibles S.A. se correspondía con las facultades legales asignadas a su defendido, que el trámite había cumplido con todos los pasos administrativos previos, y que se trataba en definitiva de una decisión de mérito, oportunidad o conveniencia.

Puntualmente, con relación a los planes previstos en resoluciones generales de la AFIP a los que se acogió dicha firma, señaló que su defendido no intervino personalmente en el trámite, puesto que el mismo se realizaba a través del sistema informático del organismo. Además, cuestionó que se le imputaran actos realizados por terceros, en los que no había participado.

## *Poder Judicial de la Nación*

En la misma línea que el anterior recurrente, sostuvo que la calificación legal utilizada no resultaba aplicable, debido a la falta de perjuicio fiscal.

Por último, alegó que no se encontraba acreditado el dolo requerido por el delito en cuestión.

**II.** Para dar tratamiento a los agravios referidos a la materialidad del suceso pesquisado, considero necesario comenzar por una breve síntesis sobre el contenido y alcance del ICL, y la normativa correspondiente a los trámites de facilidades de pago.

El Impuesto sobre los Combustibles Líquidos (ICL, anteriormente identificado con las siglas ITC) es un impuesto “indirecto”, puesto que se traslada al consumidor final; y “monofásico”, porque grava una sola etapa de la cadena de comercialización, que es la referida a la obtención de los productos gravados (declaración testimonial de Hernán D. Cruells, contador público de la AFIP, fs. 910/911; y Ley N° 23.966, Título III, art. 1).

En concreto, este tributo se aplica sobre los combustibles líquidos, incluidos distintos tipos de nafta, gasoil, diésel oil, kerosene y otros productos, los cuales se encuentran taxativamente enumerados en la ley (ley cit., art. 4 del Título III).

Los sujetos pasivos de este tributo son las empresas que realicen la importación definitiva, refinen, produzcan, elaboren, fabriquen y/o combustibles líquidos alguno de los productos gravados (ley cit., art. 3 del Título III).

Ahora bien, sin perjuicio de que las contribuyentes son las empresas, al tratarse de un impuesto indirecto, el mismo se trastada al

consumidor final que es en definitiva quien soporta el tributo (cfr. declaración testimonial cit.).

A su vez, el hecho imponible se perfecciona con la entrega del producto, emisión de la factura o acto equivalente, el que fuere anterior (ley cit., Título III, art. 2 inc. a, o bien, “En el caso de los productos consumidos por los propios contribuyentes, con el retiro de los combustibles para el consumo” –inc. b-); o sea, básicamente, cuando la petrolera vende combustible a terceros desde sus surtidores.

En cuanto a la determinación del impuesto, el sujeto pasivo debe presentar una declaración jurada en la que se detallen todas las operaciones económicas realizadas en un período mensual, que originaron los hechos imponibles, de la cual surge el saldo de impuesto a ingresar.

El plazo para presentar la declaración jurada e ingresar el monto de la liquidación es mensual (conforme RG N° 2250/07), siendo a partir del perfeccionamiento del hecho imponible que el contribuyente se convierte en deudor del tributo (declaración testimonial cit.).

En otro orden de ideas, en lo referente a los planes de facilidades de pago de impuestos, cabe distinguir entre planes particulares y generales.

El otorgamiento de planes particulares por parte de la AFIP se sustenta en la facultad general prevista en la Ley de Procedimiento Tributario (Ley N° 11.683, t.o. Decreto 821/98), que en su art. 32 dispone:

*“Facúltase a la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS para conceder facilidades para el pago de los tributos, intereses y multas, incluso en casos particulares a favor de aquellos contribuyentes y responsables que acrediten encontrarse en*

## *Poder Judicial de la Nación*

*condiciones económico-financieras que les impidan el cumplimiento oportuno de dichas obligaciones.*

*Cuando la deuda se encontrare suficientemente garantizada a satisfacción de la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, se aplicará un interés que no podrá exceder del previsto por el artículo 37 y que resultará del cuadro de tasas que establecerá la ADMINISTRACIÓN FEDERAL en atención a la antigüedad de la deuda. Podrá también la ADMINISTRACIÓN FEDERAL, en tales casos, titulizar los créditos mediante la constitución de fideicomisos financieros, canalizándose el producido de la negociación de los títulos hacia las cuentas recaudadoras.*

*...”.*

En estos casos, el otorgamiento del plan tramita a través de un expediente administrativo sustanciado en la AFIP, en el que intervienen distintas áreas técnicas del organismo, y que culmina con la decisión del Administrador Federal por la cual concede o deniega el beneficio solicitado.

A diferencia del caso anterior, en el caso de los planes generales el organismo recaudador dicta una resolución general, por la que implementa un plan de facilidades de pago, donde establece los requisitos, exclusiones, condiciones y modalidades para que los contribuyentes puedan acogerse al mismo (conforme declaración testimonial del cdor. Cruells, fs. 911).

En estos últimos no se forma un expediente administrativo, sino que son los propios deudores del Fisco quienes pueden acogerse al plan por medio del sistema informático de la AFIP, en la

medida que conformen los parámetros establecidos por cada resolución general.

Una vez introducidas estas nociones básicas en relación al ICL y a los planes de facilidades de pago que otorga la AFIP, seguidamente haré referencia a los cuatro planes obtenidos por Oil Combustibles S.A. entre mediados de 2013 y fines de 2015, que integran la plataforma fáctica investigada.

**a) Planes particulares.**

1. Por la Actuación N° 10873-910-2013 (agregada en copia a fs. 644 y ss.) tramitó el plan de facilidades solicitado por Oil Combustibles S.A. respecto del ICL correspondiente a los períodos de mayo y junio de 2013, mediante la presentación ingresada por medio de apoderado el 24-07-2013.

En la nota dirigida al entonces Administrador Federal de Ingresos Públicos, Dr. Ricardo Echegaray, la firma expuso lo siguiente:

*“Cabe destacar que, Oil Combustibles se encuentra actualmente en una delicada situación financiera que le impide realizar el pago de inmediato y de contado de las obligaciones exteriorizadas informadas precedentemente [el resaltado me pertenece].*

*Esta situación coyuntural fue motivada por la decisión de la compañía de incrementar los volúmenes procesados de petróleo crudo en la refinería ubicada en la localidad de San Lorenzo, Provincia de Santa Fe, con el objeto de volcar ese mayor volumen de combustibles en el mercado local.*

*Sin embargo, en forma simultánea, se vieron seriamente afectadas de manera imprevista las estructuras financieras, en virtud de*

## *Poder Judicial de la Nación*

*haberse alterado las condiciones de pago de algunas de nuestras obligaciones, impactando esta situación negativamente sobre la liquidez de la compañía.*

*En ese contexto, Oil Combustibles debió priorizar la asignación de los recursos que disponía para cubrir las compras de petróleo crudo que permitieran alcanzar la cantidad de combustibles necesarios para sostener el abastecimiento comprometido de las más de 340 estaciones de servicio de su red, y las fuentes de trabajo para centenares de empleados. Al efectuar esa opción, en el contexto comentado, tuvo que sacrificar el cumplimiento del ingreso al vencimiento de sus obligaciones exteriorizadas”.*

En cuanto a las condiciones en que saldaría sus obligaciones, la presentante se comprometió a cancelar la deuda de capital, más los intereses resarcitorios desde el vencimiento hasta la fecha de inclusión en el plan de facilidades, en 36 cuotas mensuales, iguales y consecutivas, que incluirían el interés correspondiente al plazo otorgado.

Para finalizar, dicha firma sostuvo:

*“En razón de lo expuesto, le solicitamos nos conceda el plan de facilidades mencionado, el cual funcionará como una herramienta que permitirá sostener los factores de producción de Oil Combustibles, sanear su situación financiera y al mismo tiempo la recuperación de los crédito por parte del Fisco” (fs. 2/3 del expediente administrativo; fs. 646/7).*

Seguidamente, mediante formulario multinota presentado el 25-07-2013, Oil Combustibles solicitó la aplicación de una tasa de financiación del 1,35 % sobre el plazo de cancelación ofrecido (fs. 9 del expediente administrativo; fs. 653).

En definitiva, según lo manifestado por la empresa el fundamento que dio para solicitar el plan de facilidades fue la “*delicada situación financiera*” de la empresa, en medio de la cual escogió “*priorizar la asignación de los recursos que disponía para cubrir las compras de petróleo crudo*”, lo cual le impidió cumplir con el impuesto a su vencimiento.

Con posterioridad a la presentación de la empresa, luce una nota del Jefe de la Agencia 11, Cont. Gustavo A. Esperón, remitiéndole las actuaciones a la Dirección Regional Palermo, con fecha 1-08-2013.

Según consta en el reverso de la nota, en la misma fecha, la Dirección Regional Palermo dio intervención a la División de Investigación, con carácter “muy urgente”, la cual al día siguiente le devolvió las actuaciones, junto con un “cuerpo de investigación” en 13 fojas, mediante nota del Cont. Víctor Hugo Cingolani, Jefe de División (cfr. fs. 13 vta. y 14, del expte. adminis.).

La intervención de la Dirección Regional Palermo culminó el 6-08-2013, mediante el llenado de la parte pertinente del “Anexo I” del plan de facilidades, por el Director de esa Regional, Cont. Púb. Eduardo J. Nappa (cfr. fs. 14 vta. del expte. adminis.), indicando que se encontraba acreditada la situación económica financiera y que el flujo de fondos presentado por la contribuyente evidenciaría capacidad de pago para afrontar las obligaciones derivadas del plan solicitado -esto, a partir de un informe de flujo de fondos cuya copia certificada había sido aportada por el contribuyente- (fs. 15/18).

Seguidamente, intervino en el trámite la Dirección General Impositiva, momento éste en que el Subdirector General de

## *Poder Judicial de la Nación*

Operaciones Impositivas Metropolitanas, Fabián O. Di Risio, completó otra parte del anexo citado. Tras lo cual, el Director General de la D.G.I., Cont. Ángel R. Toninelli, prestó conformidad y remitió las actuaciones a la Subdirección General Técnico Legal Impositiva (cfr. fs. 19 y 20 del expte. adminis.).

De las constancias subsiguientes surge un dictamen del 16-08-2013, suscrito por el Jefe de la División de Supervisión Técnica, Cont. Púb. Daniel G. Collazo, con la conformidad del Director de Asesoría Técnica, Ab. Simón Pedro A. Zárate.

En síntesis, dicha opinión técnica sostuvo que la valoración de las dificultades económicas-financieras de un responsable era discrecional para la autoridad llamada a resolver, en especial, tratándose de facilidades en casos individuales. Y que la AFIP se encontraba facultada a conceder o no tales planes (en función del art. 32 de la Ley N° 11.683), según cuestiones de oportunidad, mérito o conveniencia a ser objeto de análisis por parte del Sr. Administrador Federal (citó dictamen de la Dir. de Asesoría Legal Impositiva y de los Rec. de la Seg. Social, en Actuación N° 130/12, del 4-01-2013, agregado en copia a fs. 26/28).

Por otra parte, consignó los siguientes datos como información relevante al momento de resolver:

*“a) La suma total a regularizar asciende a \$ 349.903.546.*

*b) En el mes de junio de 2013 declaró 341 empleados.*

*c) La Dirección Regional competente y la Subdirección General de Operaciones Impositivas correspondiente, entienden acreditada la situación económico financiera invocada por la*

*contribuyente y la viabilidad del plan rpopuesto, respectivamente”* (fs. 22/23 del expte. adminis.).

A continuación se expidió la División Dictámenes de Procedimiento Fiscal, Seguridad Social y Provisional, mediante dictamen suscrito por su titular, Ab. Juan J. Valee, con la conformidad del Jefe del Departamento de Asesoría Legal, Ab. Claudio D. Burtin, de fecha 21-08-2013.

En concreto, señaló que ese servicio ya se había expedido sobre las facultades otorgadas al Sr. Administrador por el citado art. 32 de la Ley de Procedimiento Tributario, acompañado copia de otros dictámenes donde se sostuvo el criterio invocado precedentemente por la Dirección de Asesoría Técnica (dictámenes de la Dir. de Asesoría Legal Impositiva y de los Rec. de la Seg. Social, en Actuaciones nros. 1144/12 - 4/01/2013- y 13/13 -9/01/2013, agregados en copia a fs. 24/38 del expte. adminis.). Asimismo, se dejó constancia de que “... *dado la urgencia informada, no se realiza el control formal de la presentación, el cual, en su caso, oportunamente debería cumplimentarse*” (fs. 39).

Posteriormente, tales conclusiones fueron compartidas por la titular de la Dirección de Asesoría Legal, Ab. Celeste Ballesteros, mediante nota del 21-08-2013 y por el Subdirector General de Asuntos Jurídicos, Ab. Pedro G. Roveda, quien el 22-08-2013 remitió los actuados a la D.G.I. (fs. 40 y 41 del expte. adminis.).

Posteriormente, el titular de esta última repartición, Cont. Toninelli, dio intervención a la Subdirección General de Recaudación, la cual dictaminó con fecha 27-08-2013, indicando las condiciones que debería observar el plan, teniendo en cuenta que la D.G.I.

## *Poder Judicial de la Nación*

se había expedido favorablemente según constaba en el anexo, en el sentido de otorgar el plan en sólo 30 cuotas, con un interés mensual de financiación del 1,35 % (fs. 43).

Acto seguido obra un dictamen del Subdirector General de Coordinación Técnico Institucional, Abog. y Cont. Guillermo Michel, del 28-08-2013, que reiteró el criterio ya señalado acerca de que la valoración de la situación económico financiera era discrecional y que la decisión hacía a cuestiones de oportunidad, mérito o conveniencia. No obstante lo cual, estimó oportuna *“...la nueva intervención de la Subdirección General de Recaudación, a efectos que, atendiendo a la naturaleza del gravamen en cuestión, se sirva informar si se realiza el control del mismo en el sistema de cuentas tributarias”* (fs. 45/46, el resaltado es nuestro).

A continuación consta que con fecha 5-09-2013 intervino la mencionada Subdirección, a cargo del Cont. José A. Bianchi, quien a su vez dio intervención a la Dirección de Programas y Normas de Recaudación, a cargo del Cont. Walter David D'Angela, habiendo informado esta última dependencia que los tributos indicados a fs. 45 eran controlados por el Sistema de Cuentas Tributarias (cfr. fs. 47 y vta.).

Acto seguido obra agregado el Anexo I del plan de facilidades de pago, en el cual figuran las distintas áreas que completaron este documento (Dirección Regional, Subdirección General de Operaciones Impositivas, D.G.I.) y los datos referidos a la firma solicitante, incluidos la dependencia en la que estaba radicada, que resultaba ser la Agencia N° 11, dependiente de la Dirección Regional Palermo de la D.G.I..

A continuación obra un informe de la Subdirección General de Coordinación Técnico Institucional, suscrito por su titular, el

Abog. y Cont. Guillermo Michel, el cual fue rubricado por el Administrador Federal, Dr. Ricardo Echegaray, aprobando el otorgamiento del plan de facilidades solicitado, con fecha 9-12-2013.

Respecto de este documento, el mismo remite en su encabezamiento a la nota de la Subdirección General de Recaudación del 27-08-2013 (N° 1180/13) y menciona que han tomado intervención las distintas áreas operativas competentes.

Asimismo, en relación al plan peticionado por Oil Combustibles S.A. expuso que *“Como fundamentos de la solicitud, señala que la situación económica financiera de la empresa -cuya actividad consiste en la refinanciación de combustibles- impide cumplir en tiempo y forma con las obligaciones impositivas en virtud del incremento de volúmenes procesados de petróleo crudo en la Refinería de San Lorenzo”*.

Por otra parte, señaló que como paso previo se consideró oportuno dar nueva intervención a la Subdirección General de Recaudación, a efectos de que informara si el control del gravamen se realizaba mediante el sistema de cuentas tributarias, lo cual había sido confirmado (citó constancia de fs. 47 vta.).

Acto seguido, reprodujo el criterio ya adelantado acerca de la facultad prevista en el art. 32 de la Ley 11.683 era discrecional del organismo y una cuestión de mérito, oportunidad o conveniencia.

Puntualmente, en lo referente al plan solicitado, concluyó:

*“Consecuentemente con lo mencionado, esta Subdirección considera conducente el otorgamiento del plan al contribuyente mencionado pudiendo este incluir la deuda -según surge de*

## *Poder Judicial de la Nación*

*las condiciones que según la Subdirección General de Recaudación debería observar el plan (fojas 43)- en los términos y condiciones establecidos en el régimen de facilidades estipulado en la Resolución General (AFIP) N° 3.451, con excepción de:*

*1. **Cantidad de Cuotas**: 30, en función a lo propuesto por la Dirección General Impositiva y lo señalado por la Subdirección General de Recaudación (fojas 43 y 48”.*

Por lo demás, estableció como condiciones para el otorgamiento del plan, la imposibilidad para el contribuyente de disponer de bienes del activo no corriente sin la autorización previa de la AFIP, y la prohibición de distribuir dividendos ni utilidades hasta la cancelación total, cuyo incumplimiento acarrearía la automática caducidad del plan (fs. 51/52).

El trámite posterior del expediente corresponde a la implementación del plan aprobado por el Administrador Federal (cfr. fs. 53 y ss.).

Al respecto, cabe mencionar la nota dirigida por el Subdirector General de Recaudación, Cont. Bianchi, a la D.G.I., de fecha 18-12-2013, por la cual solicitó que “... *por su intermedio, se notifique a la firma OIL COMBUSTIBLES S.A. del plan concedido por el Señor Administrador Federal, haciéndoles saber que a partir de la fecha pueden efectuar su adhesión ingresando al Servicio Mis Facilidades, opción ‘Plan Art. 32 Ley 11.683’, y que el mismo quedará habilitado para efectuar la presentación dentro de los próximos quince días corridos de efectuada la notificación mencionada”.*

Asimismo, encomendó a esa Dirección instruir a la Agencia N° 11, a fin de que controlara la correcta inclusión de las

obligaciones y verificara el cumplimiento efectivo de las condiciones establecidas (fs. 55).

Finalmente, el 27-12-2013 Oil Combustibles S.A. se acogió al plan concedido, por la suma de \$ 980.668.085,44, correspondiente al ICL de los períodos fiscales de mayo, junio y septiembre a noviembre de 2013 (fs. 755 -Informe de la División Recaudación - AFIP).

2. El segundo plan de facilidades particulares otorgado a Oil Combustibles S.A. tramitó por la Actuación N° 13288-379-2014 (agregada en copia a fs. 823 y ss.), originada a partir de una presentación efectuada el 13-03-2014 por Carlos Fabián De Sousa, en representación del grupo de empresas controladas y/o vinculadas a Inversora M&S S.A., que conforman el Grupo Indalo.

En síntesis, la solicitud se refiere a treinta y cuatro (34) empresas y alega que el grupo “... *se encuentra en una situación financiera que le impide realizar el pago inmediato y de contado de las obligaciones exteriorizadas en declaraciones juradas presentadas oportunamente*”. Y más adelante señala que la “*situación financiera crítica por la que actualmente atraviesan varias empresas del grupo tiene diferentes causas en virtud de la diversidad de áreas de la actividad económica...*” (el resaltado es propio).

A continuación, -en lo pertinente- el escrito presentado abundó en las siguientes circunstancias:

*“En general, el incremento en las tasas bancarias y las restricciones al crédito externo han afectado considerablemente a todas las compañías como así también la inexistencia de planes de facilidades de*

## *Poder Judicial de la Nación*

*pago permanentes que permitían entre otros, administrar las demoras en los plazos de cobro de clientes*

...

*En particular en nuestra empresa dedicada a la refinación, el precio tope fijado para la comercialización de combustibles líquidos, establecido a partir del mes de abril de 2013 mediante la Resolución 35/2013 de la Secretaría de Comercio Interior y su prórroga por Resolución 108/2013 trajo como consecuencia, que al mes de diciembre de 2013 el negocio de refinación acumulara varios meses de márgenes negativos. El precio del petróleo crudo (principal insumo de la empresa) tuvo durante el año 2013 un aumento del 43%, mientras que para el mismo período el precio del gasoil se incrementó sólo en un 24,5%. En enero de 2014, la devaluación de casi el 23% del peso con respecto al dólar ocasionó importantes perjuicios financieros debido a las obligaciones asumidas en la moneda estadounidense por las compras de petróleo crudo al mes de diciembre de 2013”.*

Por último, el presentante refirió que su grupo había efectuado fuertes desembolsos para inversiones -entre otras- en el área de energía, con el objeto de aumentar la producción y volúmenes de sus productos (carbonato de sodio, combustibles, etc.), que “... **han sido financiadas con el flujo operativo de las mismas compañías sin posibilidades de acceso a financiación de costos y plazos acordes a lo prolongado y a la envergadura de los proyectos de inversión mencionados**” -el resaltado me pertenece- (fs. 1/3 del expte. adminis.).

Cabe observar que en este caso el solicitante no indicó los impuestos y períodos adeudados.

En cuanto al plan de facilidades petitionado, solicitó que fuera en los mismos términos y condiciones del Régimen de Facilidades de Pago aprobado por R.G. 3451.

Posteriormente, -según consta en el reverso- la nota fue recepcionada en la Subdirección General de Operaciones Impositivas Metropolitanas, que dispuso el pase a la D.G.I. con fecha 26-03-2014, remitiendo el Anexo I de los planes, mediante nota suscripta por la Subdirectora General, Cont. Karina Elisabet Venier (fs. 7);

Acto seguido, el Director General, Cont. Toninelli, le dio intervención a la Subdirección General Técnico Legal Impositiva, el 1-04-2014.

De las constancias subsiguientes surge un dictamen del 4-04-2014 (fs. 10/11), suscrito por el Jefe de la División de Supervisión Técnica, Cont. Collazo, con la conformidad del Director de Asesoría Técnica, Ab. Zárate (fs. 11 vta. del expte. adminis.).

En síntesis, la opinión vertida coincide con el dictamen emitido en las actuaciones examinadas en el caso anterior, respecto del carácter discrecional de la facultad prevista por el art. 32 de la Ley N° 11.683 y a que se trataba de una cuestión de oportunidad, mérito o conveniencia a ser analizada por el Administrador Federal (citó el mismo dictamen de la Dir. de Asesoría Legal Impositiva y de los Rec. de la Seg. Social).

Por lo demás, especificó la cantidad de empleados de cada una de las empresas integrantes del Grupo Indalo, en base a la información consignada en los Anexos I.

## *Poder Judicial de la Nación*

Asimismo, indicó que la deuda fiscal de las empresas correspondía al mes de febrero de 2014.

Sobre este punto, es dable destacar que de las treinta y cuatro (34) empresas aludidas, tres (3) de ellas superaban los \$ 20 millones de deuda (las otras dos firmas son: CPC S.A. -\$ 22.777.927,00- y Esvial S.A. -\$ 21.216.053,00-) y que entre estas últimas, Oil Combustibles S.A. registraba una deuda impositiva de \$ 344.882.442,00.

Asimismo, el documento dejó constancia de que en los referidos formularios “Anexo I”, *“El Director Regional competente y la Subdirección General de Operaciones Impositivas correspondiente, entienden acreditada la situación económico financiera de las empresas peticionantes y la viabilidad del plan propuesto, respectivamente”* (fs. 10/11 del expte. adminis.).

A continuación, el Subdirector General de Técnico Legal Impositiva, Abog. Pablo J. Aguilera, dispuso el pase a la Subdirección General de Asuntos Jurídicos, con fecha 8-04-2014 (fs. 11 vta.).

Acto seguido, se expidió la División Dictámenes de Procedimiento Fiscal, Seguridad Social y Provisional, a través del dictamen suscrito por el Ab. Juan J. Valee, con la conformidad del Jefe del Departamento de Asesoría Legal, Ab. Marcelo Julio Eglis, todo ello con fecha 9-04-2014 (fs. 27/28).

En orden a las facultad otorgada al Administrador Federal, el área opinante recordó el criterio sostenido en anteriores intervenciones y adjuntó copia de los dictámenes y notas respectivos (al igual que en la primer actuación analizada).

Por otra parte, puntualizó que de accederse a lo solicitado, el otorgamiento de los planes de facilidades debería hacerse individualmente a cada uno de los contribuyentes, en lugar de hacer un único plan para todo el grupo.

Asimismo, dejó constancia de que “... *dado la urgencia informada, no se realiza el control formal de la presentación, el cual, en su caso, oportunamente debería cumplimentarse*” (fs. 27/28).

Posteriormente, las conclusiones del mencionado departamento fueron compartidas por la titular de la Dirección de Asesoría Legal, Ab. Celeste Ballesteros, mediante nota datada en la misma fecha (9-04-2014); y por el Subdirector General de Asuntos Jurídicos, Ab. Pedro G. Roveda, que al día siguiente remitió los actuados a la D.G.I. (fs. 29 y 30 del expte. adminis.).

Posteriormente, con fecha 14-05-2014, el titular de esta última repartición, Cont. Toninelli, dio intervención a la Subdirección General de Recaudación, la cual dictaminó con fecha 15-05-2014, indicando las condiciones que debería observar el plan, teniendo en cuenta que la D.G.I. se había expedido favorablemente -según constaba en el Anexo- en el sentido de otorgar el plan en 60 cuotas, con un interés mensual de financiación del 1,90 %, y la restricción en la distribución de utilidades y pago de dividendos.

Cabe señalar que entre tales condiciones determinó que el plan abarcaría como “**Obligaciones a incluir:** las deudas incluidas en el anexo y las correspondientes a los períodos fiscales cerrados hasta el último día del mes anterior inclusive al de la notificación al contribuyente...”. Y que las “**Deudas en discusión administrativa,**

## *Poder Judicial de la Nación*

*contencioso administrativa o judicial: se regirán por los artículos 14 y 15 de la Resolución General (AFIP) N° 3451/13 (fs. 32/33). Y que las restantes condiciones serían las resultantes de la R.G. (AFIP) N° 3451/13”.*

Acto seguido obra un dictamen del Subdirector General de Coordinación Técnico Institucional, Abog. y Cont. Guillermo Michel, del 16-05-2014, que hace referencia a la nota de la Subdirección General de Recaudación del 15-05-2014 (N° 824/14), la cual señala que tomaron intervención las distintas áreas operativas competentes y que la D.G.I. se expidió favorablemente.

Reiteró, además, el criterio antes aludido de que la valoración de la situación económico financiera era discrecional y que la decisión sobre el otorgamiento del plan hacía a cuestiones de oportunidad, mérito o conveniencia.

Acto seguido, expresó:

*“Consecuentemente con lo mencionado, esta Subdirección considera conducente el otorgamiento del plan al contribuyente mencionado pudiendo este incluir la totalidad de la deuda - según surge de las condiciones que a criterio de la Subdirección general de Recaudación debería observar el plan (ver fojas 32 a 33)- en los términos y condiciones establecidos en el régimen de facilidades estipulado en la Resolución General (AFIP) N° 3451 con excepción de **cantidad de cuotas, tasa de interés y deuda a incluir**: en función de lo propuesto por la Dirección General Impositiva (ver foja 31 y anexos respectivos) y las condiciones remitidas por la Subdirección General de Recaudación (ver fojas 32 a 33), esto es 60 cuotas con un interés de financiamiento del 1,9 % mensual”.*

Por lo demás, estableció como condiciones para el otorgamiento del plan, la prohibición de distribuir dividendos o utilidades hasta la cancelación total del plan, la imposibilidad para el contribuyente de disponer de bienes registrables del activo no corriente sin la autorización previa de la AFIP, y el mantenimiento de los puesto de trabajo; cuyo incumplimiento acarrearía la automática caducidad del plan.

Cabe señalar que este documento fue rubricado por el Administrador Federal, Dr. Ricardo Echegaray, quien de ese modo aprobó la concesión del plan de facilidades petitionado, el 16-05-2014 (cfr. fs. 34/35 del expte. adminis.).

Asimismo, al pie del documento obra la constancia de notificación de lo resuelto a Fabián De Sousa, con fecha 12-06-2014 (fs. 35)

El trámite posterior del expediente corresponde a la implementación del plan aprobado por el Administrador Federal (cfr. fs. 36 y ss.).

En este sentido, cabe mencionar la nota dirigida por el Subdirector General de Recaudación, Cont. Bianchi, a la D.G.I., de fecha 30-06-2014, en la que manifestó que *“Habiéndose notificado al contribuyente tal como surge a fs. 32, a fin de habilitar la carga del plan en el sistema, el ‘Operador Jefe’ u ‘Operador Jefe y de Seguimiento de Planes’ del área operativa que corresponda, deberá cargar la fecha de notificación accediendo a la aplicación Mis Facilidades - opción ‘Planes Art. 32 Ley 11.683’ debiendo, para ello, ingresar a la edición de los datos del plan (columna ‘Edit’)”*.

## *Poder Judicial de la Nación*

Asimismo, encomendó a esa Dirección instruir a las agencias intervinientes, a fin de que controlaran la correcta inclusión de las obligaciones y observar las condiciones previstas (fs. 38).

Más adelante obran el Anexo I correspondiente al plan solicitado, que fueron llenados y suscriptos por el Director de la Dirección Regional Palermo, Cont. Eduardo J. Nappa -quien afirmó que poseía ingresos que permitían suponer capacidad de pago y voluntad de regularizar a deuda-, la Subdirectora General de Operaciones Impositivas Metropolitanas, Cont. Karina E. Vernier -que sostuvo la viabilidad del plan- y el Director de la Dirección General Impositiva, Cont. Toninelli - quien determinó la cantidad máxima de cuotas, tasa de interés y condiciones- (cfr. fs. 866).

Por último, Oil Combustibles S.A. se acogió al plan otorgado con fecha 1-07-2014, por la suma de \$1.235.403.297,39, fundamentalmente, respecto de obligaciones del ICL de los períodos fiscales comprendidos entre diciembre de 2013 y mayo de 2014 (cfr. fs. 756 -Informe de la División Recaudación - AFIP).

### **b) Planes generales.**

Con posterioridad a los planes de facilidades particulares otorgados por la AFIP a Oil Combustibles S.A. -el último de los cuales abarcaba de febrero a mayo de 2014-, esta firma abonó el ICL correspondiente a junio, julio y agosto de 2014 y por los meses restantes de aquel año y enero de 2015, el 30-06-2015 se acogió al régimen de facilidades de pago previsto en la Resolución General (AFIP) N° 3756, por el total de \$1.495.736.276,17, en 120 cuotas. Si bien, tampoco abonó - conforme se verá a continuación- el impuesto de los meses anteriores a la fecha de acogimiento y no incluidos en este plan.

Luego de ello, dicha entidad pagó solamente el ICL de noviembre de 2015, acogiéndose el 25-11-2015 a la Resolución General (AFIP) N° 3806, oportunidad ésta en la que reformuló el plan anterior de 30-06-2015 y regularizó obligaciones por los períodos fiscales de febrero a agosto de 2015, con más los intereses resarcitorios por anticipos no ingresados, por el total de \$ 3.910.530.689,37 (cfr. fs. 756 -Informe de la División Recaudación-).

**III.** Hasta aquí se ha efectuado la descripción de los planes de facilidades de pago obtenidos por Oil Combustibles S.A. a lo largo del período investigado.

En síntesis, según surge de las constancias reunidas, tales planes abarcaron los siguientes períodos fiscales del ICL: - mayo, junio, septiembre, octubre y noviembre de 2013 (1° plan particular); - diciembre/2013 y enero, febrero, marzo, abril y mayo de 2014 (2° plan particular); - septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2014 y enero/2015 (1° plan general); y - febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio y agosto de 2015 (2° plan general).

Sobre un total de treinta y un (31) períodos fiscales, comprendidos entre mayo de 2013 y noviembre de 2015, Oil Combustibles pagó sólo cinco (5) (julio y agosto de 2013; junio, julio y agosto de 2014).

El resto no los abonó y -exceptuando los meses de septiembre y octubre de 2015- fueron incluidos en los planes de facilidades relevados.

Esta primera aproximación permite advertir, en relación al período investigado, que dicha firma no cumplía regularmente con el pago del mencionado tributo y recurría sistemáticamente a los planes de

## *Poder Judicial de la Nación*

facilidades de pago otorgados por la AFIP, ya sea por decisión particular del Administrador Federal -previa solicitud del contribuyente- o mediante el acogimiento a los planes establecidos en resoluciones generales, los cuales en ningún caso le fueron denegados.

A mi modo de ver, lo reproducido evidenciaría ya un posible tratamiento diferencial del organismo recaudador para con el contribuyente, aunque advierto que en el sumario obran otros elementos que -con el grado de provisoriedad de la presente- permiten corroborar esa sospecha.

En primer término, se encuentra acreditado que paralelamente al incumplimiento fiscal y al ingreso a los sucesivos planes de facilidades de pago, Oil Combustibles S.A. venía desplegando una operatoria de financiamiento a otras empresas del Grupo Indalo, la cual había comenzado aproximadamente dos (2) años antes del período comprendido en la pesquisa.

En concreto, según el Informe de Situación Fiscal al 31-03-2016 de Oil Combustibles S.A. -suscrito por el Jefe del Departamento Investigación de Grandes Contribuyentes Nacionales, Cont. Jorge R. Shiaffini-, esa operatoria de financiación se inició en el ejercicio 2011, en el que dicha firma registró un ITC (siglas anteriores del ICL) impago de \$ 163.321.123, que se vio reflejado en préstamos otorgados a uno de sus accionistas -OIL M&S S.A.- por \$ 116.159.194 (cfr. fs. 631).

A su vez, este informe, el cual se basa en los estados contables de la empresa, indica que a partir de 2012 dicha operatoria se fue incrementando, hasta arribar al ejercicio 2015 a una deuda fiscal de \$ 6.066.000.000, de los cuales el 98% correspondía al ICL.

En este sentido, el siguiente cuadro permite comparar el nivel de deuda fiscal de Oil Combustibles S.A., con el volumen de los mutuos efectuados a sus empresas accionistas:

Período	OIL M&S S.A. \$ (1)	INVERSORA M&S S.A. \$ (2)	TOTALES \$	Saldo Deuda Fiscal del ICL \$
2011	116.159.194	—	116.159.194	163.321.123
2012	251.212.316	919.384.208	1.170.596.524	1.230.042.918
2013	388.530.009	1.869.110.621	<b>2.257.640.630</b>	<b>2.233.478.449</b>
2014	182.295.451	2.360.821.801	<b>2.543.117.252</b>	<b>3.781.374.299</b>
2015	192.006.360	3.321.043.107	<b>3.513.049.467</b>	<b>5.953.748.771</b>

(1) La empresa Oil M&S SA utilizaría los montos en el desarrollo propio de su actividad, que es la de servicios de apoyo para la extracción de petróleo y gas natural.

(2) La empresa Inversora M&S SA utilizaría los montos para la adquisición de empresas, aumentar la tenencia accionaria de otras y destinarlo a préstamo entre las empresas del grupo (el resaltado me pertenece).

Asimismo, el informe citado detalló los créditos de Oil Combustibles S.A. con otras sociedades del Grupo Indalo, tales como South Media Investment S.A., Ganadera Santa Elena SRL, Indalo Inversiones Arg. S.A., CPC S.A., etc.. Entre la cuales, South Media Investment S.A. fue la que obtuvo mayor volumen de dinero, habiendo recibido \$ 45.303.011 en 2013, \$ 155.551.611 en 2014 y \$ 349.148.866 en 2015 (fs. 631/632, cfr. a fs. 637 “aspectos relevantes a destacar”).

En definitiva, el análisis efectuado sobre los estados contables de Oil Combustibles S.A., mostraría, en primer término, que la firma era utilizada por sus propietarios para financiar a las otras empresas

## *Poder Judicial de la Nación*

del Grupo Indalo -fundamentalmente, a través de las sociedades accionistas de Oil-.

Y en segundo lugar, que el volumen de dichos préstamos coincide en lo sustancial con el saldo impago del ICL.

Asimismo, se advierte la progresión de las cantidades involucradas, puesto que el total de créditos (dinero prestado por la firma) fue creciendo, al igual que la deuda por el ICL.

Sobre el particular, el informe de situación fiscal citado señaló entre sus conclusiones que *“tanto INVERSORA M&S S.A. como OIL M&S S.A. [accionistas de Oil Combustibles] prestan dinero que luego se capitaliza en otras sociedades del grupo, con dinero proveniente de OIL COMBUSTIBLES S.A., la cual a su vez se está financiando con el Estado Nacional”* (fs. 640).

Por otra parte, con respecto a las dificultades económico-financieras oportunamente invocadas por Oil Combustibles S.A. para acceder a los planes de facilidades de pago, se deduce que en realidad no se trataría de una crisis financiera, sino de la utilización del dinero percibido por la empresa en aplicación de este tributo, para financiar el funcionamiento y/o la expansión de otras sociedades del Grupo Indalo.

En este sentido, el informe elaborado por la División Recaudación de la AFIP, de fecha 1-04-2016 (Nota N° 377/2016), indicó que *“puede advertirse que la crisis financiera expuesta por el contribuyente es producto de las inversiones efectuadas en la actividad, utilizando para ello la financiación de sus obligaciones a través de la concesión de planes de facilidades de pago”* (fs. 750/757).

A su vez, en el contexto descrito, la conducta de solicitar y/o acogerse a planes de facilidades en reiteradas ocasiones habría sido

empleada para retrasar sistemáticamente el pago del ICL por parte de la empresa.

Al respecto, según el informe citado, de los 55 períodos mensuales comprendidos entre mayo de 2011 y diciembre de 2015, 48 fueron incluidos en planes de facilidades de pago.

Al tiempo que, *“Del importe así regularizado -\$ 9.064.126.440,34-; habiendo transcurrido más de 4 años, aún mantiene impagos \$ 6.559.085.813,08 producto de las cuotas sin cancelar, vencidas y a vencer, lo que demuestra claramente que la firma financió en el tiempo sus obligaciones fiscales en forma recurrente con distintos regímenes de facilidades de pago (cfr. Anexo III)”* -el resaltado me pertenece- (fs. 750/757).

Pues bien, en función de las consideraciones efectuadas, entiendo que a esta altura del análisis, teniendo en cuenta la relevancia de Oil Combustibles S.A. como contribuyente y la importancia de su deuda fiscal por ILC a lo largo de todos los ejercicios en que desarrolló actividades, así como el acceso reiterado a planes de facilidades de pago -particulares y generales- cuando en realidad utilizaba sumas equivalentes para financiar a otras sociedades del Grupo Indalo, permite concluir en esta etapa preliminar que aquella firma habría recibido un tratamiento diferencial de parte del organismo recaudador, en beneficio de los propietarios de dicho conglomerado económico. Por cuanto ello les permitía hacer uso de los recursos percibidos de los consumidores -atento a que el ICL es un impuesto “indirecto”- para sustentar el funcionamiento y la expansión de otras de sus empresas, utilizando para esos fines los recursos no ingresados al Fisco.

IV. Analizada la materialidad del suceso, seguidamente me avocaré al tratamiento de la conducta atribuida a los distintos imputados, en función de los agravios de los recurrentes.

**a) Ricardo Daniel Echegaray, ex Administrador Federal de Ingresos Públicos.-**

El encartado se desempeñó como máxima autoridad del organismo recaudador del Estado Nacional entre diciembre de 2008 y diciembre de 2015, abarcando por tanto el período comprendido en la presente investigación.

Como Administrador Federal a cargo de dicha entidad autárquica, el Dr. Echegaray tenía a su cargo las facultades de organización interna del organismo (art. 6 del Decreto 618/97), reglamentación -dictado de normas generales, en especial sobre inscripción de contribuyentes, forma de documentar la deuda fiscal, percepción de gravámenes, etc.- (art. 7, del decreto cit.), interpretación general de las normas sobre organización y competencia de la AFIP, y percepción de gravámenes a cargo de ese organismo (art. 8, del decreto cit.).

Asimismo, como máxima autoridad del organismo fiscal, tenía funciones y facultades de dirección, que -entre otras- abarcaban la de *“dirigir la actividad del organismo mediante el ejercicio de todas las funciones, poderes y facultades que las leyes y otras disposiciones le encomienden a él o asignen a la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS a los fines de aplicar, determinar, percibir, recaudar, exigir, ejecutar y devolver o reintegrar los tributos a cargo de la entidad mencionada: o resolver las dudas que a ellos se refieren”*; *“ejercer las funciones de Juez Administrativo...”* ; y *“conceder esperas para el pago de los tributos y de sus correspondientes intereses de*

*cualquier índole, en los casos autorizados por las normas legales” (art. 9, inc. 1, a, b y c, decreto cit.).*

Así como la facultad de delegar determinadas funciones y atribuciones en los Directores Generales y los Subdirectores Generales, aunque dejando en claro que en esos casos *“El Administrador Federal conservará la máxima autoridad dentro del organismo y podrá avocarse al conocimiento y decisión de cualquiera de las cuestiones planteadas”* (art. 4, noveno y décimo párr.).

Por último, como titular del organismo recaudador, el encartado tenía bajo su dependencia jerárquica a la Dirección General Impositiva (D.G.I.), la Dirección General de Aduanas (D.G.A.) y los Subdirectores Generales de la AFIP (art. 4, último párr., decreto cit.).

A su vez, con especial referencia al suceso pesquisado, el Administrador Federal detentaba la facultad prevista en el art. 32 (“Prórroga”) de la Ley de Procedimiento Fiscal (Ley 11.683, t.o. Decreto 821/98 y modificatorias), establecida en los términos siguientes:

*“Facúltase a la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS para conceder facilidades para el pago de los tributos, intereses y multas, incluso en casos particulares a favor de aquellos contribuyentes y responsables que acrediten encontrarse en condiciones económico-financieras que les impidan el cumplimiento oportuno de dichas obligaciones [el resaltado me pertenece].*

*Cuando la deuda se encontrare suficientemente garantizada a satisfacción de la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, se aplicará un interés que no podrá exceder del previsto por el artículo 37 y que resultará del cuadro de tasas que*

## *Poder Judicial de la Nación*

*establecerá la ADMINISTRACIÓN FEDERAL en atención a la antigüedad de la deuda. Podrá también la ADMINISTRACIÓN FEDERAL, en tales casos, titular los créditos mediante la constitución de fideicomisos financieros, canalizándose el producido de la negociación de los títulos hacia las cuentas recaudadoras.*

*...”.*

En definitiva, conforme se desprende de la normativa reseñada, el Dr. Echegaray detentaba la facultad de conceder planes de facilidades de pago de gravámenes, en casos particulares, a aquellos contribuyentes y responsables que acreditaran encontrarse en una situación económica-financiera tal, que les impidiera cumplir en tiempo y forma con sus obligaciones fiscales.

Sobre el particular, el punto no se presta a discusión, teniendo en cuenta que las diversas opiniones técnicas y jurídicas agregadas a las actuaciones nros. 10873-910-2013 y 13288-379-2014 (emitidas por las distintas áreas de la AFIP y la D.G.I.), indicaron que la decisión de conceder o no el plan solicitado por Oil Combustibles S.A. era una facultad que por el art. 32 de la Ley 11.683 le correspondía al Administrador Federal (cfr. Actuación 10873-910-2013: Fs. 22/33 -Dirección de Asesoría Técnica, Subdirección General Técnico Legal Impositiva-, fs. 39 -División Dictámenes de Procedimiento Fiscal, Dpto. de Asesoría Legal-, fs. 40, 41 -Dirección de Asesoría Legal, Subdirección General de Asuntos Jurídicos-, 45/46 -Subdirección General de Coordinación Técnico Institucional-; Actuación 13288-379-2014: Fs. 10/12 -Dirección de Asesoría Técnica, Subdirección General Técnico Legal Impositiva-, fs. 27/28 -División Dictámenes de Procedimiento Fiscal, Dpto. de Asesoría Legal-, fs. 29/30 -Dirección de Asesoría Legal, Subdirección General de Asuntos Jurídicos-).

La cuestión que sí se encuentra controvertida -en función de los agravios deducidos por los recurrentes- es si el ejercicio de esta atribución en el caso concreto constituía o no una decisión de mérito, oportunidad o conveniencia -que, al decir de los recurrentes, escaparía al control judicial-.2

En primer término, es dable señalar que las distintas áreas que intervinieron en sendos trámites administrativos referentes a los planes particulares, se expidieron afirmativamente sobre esta cuestión.

En concreto, el criterio mantenido en tales opiniones técnicas sostiene que la valoración de las dificultades económicas-financieras de un contribuyente o responsable es discrecional para la autoridad llamada a resolver, en especial, cuando se trata de facilidades de pago para casos individuales. Y que la AFIP está facultada a conceder o no tales planes (en función del art. 32 de la Ley N° 11.683), según cuestiones de oportunidad, mérito o conveniencia a ser objeto de análisis por el Administrador Federal (conforme dictamen del 16-08-2013 de la División de Supervisión Técnica-Dirección de Asesoría Técnica; ídem. dictamen del 21-08-2013, de la División Dictámenes de Procedimiento Fiscal, Seguridad Social y Provisional-Departamento de Asesoría Legal, y dictamen del 28-08-2013 de la Subdirección General de Coordinación Técnico Institucional -Actuación N° 10873-910-2013-).

Con respecto a las decisiones de oportunidad, mérito o conveniencia, ya he tenido oportunidad de pronunciarme al emitir mi voto en la causa CFP 5048/2016/30/CA8, conexas con la presente (cfr. CCCF, Sala I, 5048/2016/30/CA8, rta. 14-09-2017).

## *Poder Judicial de la Nación*

Sobre el particular, entiendo que la doctrina de las “cuestiones políticas no justiciables” acuñada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, según la cual, los actos de gobierno emanados del Poder Ejecutivo Nacional no pueden ser sometidos a la revisión de los jueces, en virtud del principio constitucional de división de poderes, no resulta aplicable cuando en rigor no se está avanzando sobre el carácter “político” de tales actos.

Concretamente, en el caso de autos, no advierto que la imputación encierre un cuestionamiento a la política tributaria llevada adelante por el Dr. Echegaray como titular de la AFIP. Sino que, en todo caso, el reproche está dirigido a la conducta desplegada desde su rol de máxima autoridad del organismo, que por acción (otorgamiento de planes particulares) u omisión (acogimiento del contribuyente a planes generales) habría beneficiado a los dueños de Oil Combustibles S.A., a través de la concesión irregular de planes de facilidades de pago, permitiéndoles prorrogar sistemáticamente la obligación de ingresar ese tributo, en perjuicio del Fisco.

En definitiva, el comportamiento aludido no puede ser catalogado como una decisión puramente política y debe ser investigado ante la sospecha de un obrar delictivo, máxime cuando se trata de un posible acto de corrupción comprendido en las convenciones internacionales sobre la materia ratificadas por el Estado Argentino (Convención Interamericana contra la Corrupción -Ley 24.759- y Convención de la Naciones Unidas contra la Corrupción -Ley 24.759-), que obligan a su investigación y esclarecimiento; las cuales revisten jerarquía superior a las leyes (art. 75, inc. 22, C.N.).

Por lo demás, volviendo a las opiniones de las áreas técnicas, entiendo que la interpretación allí mantenida venía a significar en la práctica que, dada una situación concreta de un contribuyente con dificultades económico-financieras que solicitaba un plan de facilidades, el Administrador Federal -máxima autoridad y representante del organismo- estaba facultado a considerar si ese cuadro de situación ameritaba o no la concesión del beneficio previsto por el art. 32 de la Ley de Procedimiento Fiscal.

Es decir, recibida una solicitud de ese tenor, el titular del organismo fiscal estaba habilitado para evaluar, según su criterio, la situación concreta del contribuyente y para resolver en función de ello el otorgamiento o no del plan solicitado.

Ahora bien, considero que el art. 32 de la Ley 11.683, en cuanto texto legal aplicable al caso, es el límite que la exégesis no puede trasponer.

En lo que aquí interesa, dicha norma establece como presupuesto para el otorgamiento de planes de estas características que los *“... contribuyentes y responsables [...] acrediten encontrarse en condiciones económico-financieras que les impidan el cumplimiento oportuno de dichas obligaciones”*.

Esto implica, por tanto, que a la hora de ejercer -el Administrador Federal- las facultades conferidas por la ley y decidir el otorgamiento o rechazo del plan solicitado, debía estar demostrado en el expediente (antecedentes del acto administrativo) que el solicitante efectivamente atravesaba por dificultades económico-financieras que no le permitían cumplir en tiempo y forma con sus obligaciones impositivas.

## *Poder Judicial de la Nación*

Para dejar en claro esta cuestión, sólo cuando en el caso concreto se encontraba cumplido el presupuesto legal establecido en el art. 32, el Administrador Federal estaba facultado a decidir -con el margen de discrecionalidad aludido en las distintas opiniones jurídicas- si conceder o no el beneficio solicitado.

El requisito legal al que hago referencia no puede ser soslayado, ni infringido por las mentadas “facultades discrecionales”. Porque, en relación a este punto, la norma forma parte de la “funciones regladas” del órgano administrativo, donde las atribuciones de oportunidad, mérito o conveniencia, no tienen ningún tipo de injerencia. Estas últimas sólo están previstas para otro tipo de situaciones y nunca pueden oponerse a la “función reglada” por la norma.

Sin embargo, tanto en la Actuación N° 10873-910-2013 como en la N° 13288-379-2014, no surge ningún informe concreto sobre la situación económico-financiera de Oil Combustibles S.A.. Sino, a lo sumo, una serie de impresiones de pantalla con información del contribuyente en el primero de los expedientes citados, que provendrían del sistema informático de la AFIP (el denominado “cuerpo de investigación”).

En este sentido, es dable observar que en contraposición con ello, de la información contenida en los estados contables de la empresa podía advertirse que los saldos adeudados en concepto de ICL, coincidían en lo sustancial con los créditos otorgados a otras sociedades pertenecientes al mismo grupo económico - principalmente, a las dos firmas accionistas de la contribuyente-.

La ausencia de esta información básica, que resultaba esencial para acreditar el requisito exigido por la ley para el otorgamiento

de un plan de facilidades particular, no podía suplirse por medio de la actuación discrecional del Administrador Federal.

Lo contrario implicaría apartarse de las “facultades regladas” a las que hice referencia y asumir un resultado absurdo para la propia finalidad de la ley. Porque, prescindiendo de una situación real de emergencia del contribuyente -que le impida cumplir oportunamente con la obligación fiscal-, la máxima autoridad del organismo tendría aval absoluto para decidir la concesión de esta clase de beneficios, sin importar las particularidades del caso.

Obviamente, una facultad asignada en términos tan amplios permitiría no sólo que pudiera ser ejercida en contra de las propias finalidades legales, sino también el uso arbitrario y lesivo del principio de igualdad, atento la posibilidad de que fuese utilizada discrecionalmente para favorecer a algunos contribuyentes por encima de otros.

Retomando el análisis de las actuaciones administrativas, se advierte que en la Actuación N° 10873-910-2013, la única información sobre la situación económica-financiera alegada por Oil Combustibles S.A. se encuentra en la presentación inicial (que según sostuvo “...*fue motivada por la decisión de la compañía de incrementar los volúmenes procesados de petróleo crudo...*”) y por tanto, son manifestaciones unilaterales de la propia firma contribuyente (fs. 2/3 del expediente administrativo).

Con posterioridad, surge que la División de Investigación de la Dirección Regional Palermo generó en 24 horas un cuerpo de investigación en 13 fojas, al que me refería anteriormente. Luego de lo cual, el Director Regional completó el Anexo I del plan de

## *Poder Judicial de la Nación*

facilidades, consignando que la situación económica-financiera se encontraba acreditada.

En concreto, no obra más información que ésta sobre las dificultades económico-financieras invocadas en la solicitud del primer plan particular.

Y aun frente a la significación de la suma a regularizar, que ascendía a \$ 349.903.546 (cfr. dictamen de la División de Supervisión Técnica, Dirección de Asesoría Técnica, a fs. 22/23 del expte. adminis.), el Administrador Federal no formuló observación alguna, ni requirió información sobre este tópico. Si no que aprobó el plan mediante la firma del acto elevado por la Subdirección General de Coordinación Técnico Institucional, con fecha del 9-12-2013.

Cabe destacar que este último documento se limitaba a enunciar que la Dirección Regional Palermo entendió que estaba acreditada la situación económico- financiera, y que habían tomado intervención las distintas áreas operativas competentes.

Por su parte, las constancias de la Actuación N° 13288-379-2014 presentan un panorama similar.

En este supuesto, la presentación inicial firmada por Carlos Fabián De Sousa en representación de 34 empresas del Grupo Indalo, alegaba diversas cuestiones, algunas de orden general (contracción del crédito, devaluación del peso) y otras relacionadas con la actividad de Oil (suba del petróleo crudo, precio tope del combustible) y las inversiones del grupo en el área de energía (cfr. fs. 1/3 del expte. adminis.).

En este caso, se observa una secuencia similar al del trámite anterior -aunque no se observa el agregado del mencionado cuerpo de investigación-

Al igual que en aquel supuesto, el Director Regional completó el Anexo I, consignando que la situación económico-financiera se encontraba acreditada (cfr. fs. 866).

En cuanto a la deuda impositiva acumulada por las distintas sociedades incluidas en la solicitud, cabe destacar que las obligaciones pendientes de Oil Combustibles S.A. ascendían a \$ 344.882.442,00 y superaban ampliamente a las de las demás empresas - entre estas últimas, sólo dos superaban los \$ 20.000.000- (conforme dictamen del Jefe de la División de Supervisión Técnica, Dirección de Asesoría Técnica, a fs. 10/11 del expte. adminis.).

En este supuesto, el Administrador Federal tampoco objetó la falta de antecedentes sobre la situación concreta de Oil Combustibles y aprobó el otorgamiento del plan solicitado, mediante la firma del informe elevado por la Subdirección General de Coordinación Técnico Institucional, con fecha 16-05-2014 (cfr. fs. 34/35 del expte. adminis.).

Con relación a este punto, es dable observar que la falta de profundidad que exhiben sendos expedientes administrativos (cfr. en igual sentido el informe del Departamento de Gestión de Cobro de la AFIP, que analizó estos planes -fs. 750/757-), contrasta con la información plasmada en los estados contables de la empresa, en base a los cuales era posible apreciar la correspondencia entre la deuda por ICL y los mutuos a otras empresas del Grupo Indalo -en especial, sus firmas accionistas, Inversora M&S S.A. y Oil M&S S.A.-, desde el ejercicio 2011 en adelante.

Esto es, con anterioridad al primer plan de facilidades investigado en la presente, en el ejercicio 2011, Oil Combustibles S.A.

## *Poder Judicial de la Nación*

registraba una deuda impositiva de \$ 163.321.123 y mutuos a una de sus accionistas por \$ 116.159.194. En tanto que, al año siguiente, su deuda impositiva se incrementó a \$ 1.230.042.918 y los préstamos a sus firmas integrantes ascendieron a \$ 1.170.596.524. Por último, en 2013, la sumatoria del ICL impago fue de \$ 2.233.478.449 y el total de dinero prestado a sus accionistas se elevó a \$ 2.257.640.630.

En definitiva, a partir de los balances de la firma contribuyente era posible establecer que el dinero correspondiente al ICL, que la empresa recibía principalmente de los consumidores de combustible -según la propia dinámica de este tributo “indirecto”- era utilizado para financiar con importantes sumas de dinero a otras empresas del Grupo Indalo.

Lo dicho resulta corroborado por el informe de situación fiscal agregado en autos, donde se concluye que *“tanto INVERSORA M&S S.A. como OIL M&S S.A. prestan dinero que luego se capitaliza en otras sociedades del grupo, con dinero proveniente de OIL COMBUSTIBLES S.A., la cual a su vez se está financiando con el Estado Nacional”* (fs. 640).

Todo ello lleva a concluir que en el otorgamiento de sendos planes de facilidades particulares a Oil Combustibles S.A. subyace una clara violación a la ley, toda vez que las condiciones económico-financieras que impedían a esa firma contribuyente cumplir oportunamente con la obligación fiscal nunca fueron acreditadas ( art. 32 de la Ley de Procedimiento Fiscal). A pesar de lo cual, la cuestión de este requisito normativo fue soslayada a lo largo de todo el trámite administrativo y finalmente eludida por el Administrador General al aprobar la concesión del beneficio solicitado.

Por otra parte, otras circunstancias que se desprenden de las actuaciones referentes a los planes particulares son asimismo demostrativas de que habría existido una actuación irregular de parte del organismo fiscal, tendiente a beneficiar a aquella firma con la obtención de planes de facilidades particulares y generales.

En este sentido, según surge de las actuaciones nros. 10873-910-2013 y 13288-379-2014, Oil Combustibles S.A., a pesar de su importancia como contribuyente, estaba radicada en una agencia de la D.G.I. (Agencia N° 11, dependiente de la Dirección Regional Palermo), en lugar de encontrarse bajo la órbita de la Subdirección General de Grandes Contribuyentes Nacionales, donde estaban registradas las empresas petroleras con estructura similar (cfr. en este sentido los testimonios de Juan Carlos Santos, a cargo de la Subdirección citada -fs. 358/360-, y Fabián Carlos Barroso, Jefe de la División Recaudación de la AFIP -fs. 916/917-).

En el sentido expuesto, nótese que en el marco de esas actuaciones las deudas a regularizar -inicialmente- rondaban la suma de \$ 350.000.000 en cada caso.

Por lo que esta anomalía acerca de la fiscalización del contribuyente, en principio, tampoco habría podido pasar desapercibida para el Administrador Federal al momento de resolver.

Finalmente, cabe señalar que Oil Combustibles S.A. permaneció bajo la órbita de la Agencia N° 11 durante todo el período investigado y que recién fue incorporada a la Subdirección General de Grandes Contribuyentes durante 2016 (conforme surge del testimonio de Santos).

## *Poder Judicial de la Nación*

En otro orden de ideas, en lo referente a los planes de facilidades generales previstos en resoluciones de la AFIP, a los que Oil Combustibles S.A. se acogió durante 2015, el reproche que se dirige al Dr. Echegaray no es ya el de un obrar positivo, sino el de haber hecho posible, a través de la omisión de avocarse a la cuestión o de dar instrucciones a las áreas dependientes o funcionarios subordinados (infringiendo el deber de actuar en resguardo de los intereses del Fisco), que aquella firma, cuya deuda siguió incrementándose con posterioridad a los planes particulares otorgados en 2013 y 2014, se beneficiara -indebidamente- con la obtención de nuevas prórrogas para el ingreso del ICL.

De este modo, el encartado habría permitido que la empresa postergara sus obligaciones fiscales y siguiera destinando el dinero del ICL al financiamiento de otras empresas del conglomerado económico, tal como aconteció en relación a los planes de facilidades particulares otorgados por el titular de la AFIP.

Respecto de este aspecto de la imputación considero que el plexo probatorio reunido en autos resulta asimismo suficiente para mantener su vinculación al proceso.

En el sentido expuesto, según se desprende del sumario, el acogimiento de Oil Combustibles S.A. a los regímenes de facilidades previstos en las Resolución General (AFIP) N° 3756 y su homóloga N° 3806, fue posible gracias a que desde el seno del organismo recaudador habrían sido “desconfirmadas” las obligaciones fiscales pendientes de dicha firma, que se encontraban plasmadas e intimadas en diferentes “Planillas de Intimación de Deuda (PID)”, lo cual habría sido realizado en forma manual por personal habilitado de ese organismo.

En concreto, este último accionar habría evitado la emisión de la correspondiente “boleta de deuda”, que lleva a cabo automáticamente el sistema informático de la AFIP y que constituye un título ejecutivo exigible en sede judicial, mediante un proceso de ejecución fiscal (cfr. declaración del testigo Sosa).

Puntualmente, de acuerdo al informe preliminar de auditoría interna realizado por la AFIP (informe OIP nro. 14/16, aportado a fs. 1707/1714), un total de 150 obligaciones líquidas y exigibles de Oil Combustibles S.A., cuyos vencimientos operaron entre el 01-07-2011 y el 31-12-2015, por la sumatoria de \$5.041.680.087,33, fueron desconfirmadas sin que haya podido determinarse fehacientemente el motivo, en algunos casos hasta en 11 oportunidades.

Además, debe significarse que el 30-06-2015, cuando Oil Combustibles S.A. se acogió al primero de los planes generales aludidos, llevaba impagas a esa fecha tanto las obligaciones fiscales comprendidas entre septiembre de 2014 y enero de 2015, que fueron incluidas en el plan, como el impuesto correspondiente a los meses de febrero a mayo de ese año. Al tiempo que el importe total a regularizar en esa ocasión ascendió a la suma de \$1.495.736.276,17, en 120 cuotas.

Y que, posteriormente, cuando dicha firma contribuyente se acogió al régimen de la Resolución General N° 3806, con fecha 25-11-15, oportunidad ésta en la que también reformuló el plan anterior, regularizó obligaciones por los períodos fiscales de febrero a agosto de 2015, por el importe total de \$ 3.910.530.689,37.

En definitiva, tales extremos resultan demostrativos de que a pesar de los reiterados incumplimientos y de la importancia de las

## *Poder Judicial de la Nación*

obligaciones pendientes, el organismo fiscal no habría accionado judicialmente contra Oil Combustibles S.A. para el cobro de la deuda por el ICL, permitiendo que dicha firma continuara beneficiándose mediante el acogimiento sucesivo a dos planes de facilidades de pago generales.

Asimismo, otra circunstancia a ponderar radica en que durante toda su actividad y hasta el año 2016, Oil Combustibles S.A. estuvo registrada en una agencia de la D.G.I., en lugar de encontrarse bajo la órbita de la Subdirección General de Grandes Contribuyentes Nacionales, que llevaba a cabo un control más estricto y exhaustivo de los obligados.

A mayor abundamiento, mientras la Agencia N° 11 registraba 33.315 contribuyentes activos, la Subdirección de Grandes Contribuyentes Nacionales tenía sólo 896 empadronados, lo que da la pauta de las diferentes posibilidades de ejercer un control efectivo sobre los sujetos obligados de parte de una y otra repartición (cfr. Informe de la División Recaudación de la AFIP, del 11-04-2016, fs. 932).

Finalmente, el incumplimiento sistemático en el pago del ICL por parte de Oil Combustibles S.A., así como la inusual receptividad de la AFIP frente a los planes de pago pretendidos por dicha entidad, resultan corroborados por el informe producido por el Departamento de Gestión de Cobro de la AFIP (cfr. fs. 750/757), de donde surge que de mayo de 2011 a diciembre de 2015, esa firma contribuyente incluyó 48 períodos fiscales en planes de facilidades de pago, habiendo abonado en tiempo y forma sólo 7 períodos sobre un total de 55.

Y en igual sentido, se desprende que sobre un total de \$9.064.126.440,34 incluidos en planes de pago, mantuvo impaga la suma

de \$6.559.085.813,08, producto de las cuotas sin cancelar, vencidas y a vencer.

En definitiva, todas estas consideraciones me llevan a concluir que Oil Combustibles S.A. -y por ende sus dueños, beneficiarios finales de esa entidad-, recibió un tratamiento diferencial por parte del organismo recaudador conducido por el Dr. Ricardo Echegaray, quien por acción u omisión hizo posible que aquella firma contribuyente se beneficiara indebidamente con el acceso a planes de facilidades generales y particulares en relación con la deuda por el ICL.

## **2. Cristóbal M. López y Carlos F. De Sousa, dueños de Oil Combustibles S.A. y titulares del Grupo Indalo.**

En relación a los antes nombrados, entiendo que corresponde comenzar por analizar su vínculo con Oil Combustibles S.A., por cuanto dicho extremo supone un presupuesto lógico de cualquier atribución de responsabilidad penal que pudiera caberles.

En particular, esta cuestión ha sido motivo de agravio en relación a Cristóbal López, alegando su defensa que el encartado no formaba parte del directorio, ni desempeñaba funciones ejecutivas en dicha empresa.

Sobre este punto, entiendo que el vínculo de López y en igual sentido, de Carlos Fabián De Sousa -el cual surge de manera prístina por su carácter de presidente del directorio- con Oil Combustibles S.A., surge de la composición accionaria de las firmas que integran la sociedad: Oil M&S S.A. e Inversora M&S S.A..

En este sentido, cabe reparar primeramente en que Inversora M&S S.A. detenta, a su vez, el 98,11% de Oil M&S S.A..

## *Poder Judicial de la Nación*

En consecuencia, para determinar la identidad de los beneficiarios finales de Oil Combustibles S.A. debe atenderse a quiénes son los dueños de Inversora M&S.

Al respecto, la integración de esta última entidad es la siguiente:

- Cristóbal López: 15,58%;
- Carlos Fabián De Sousa: 4,64%;
- Nitzon Holding (Panamá): 71,79%; a su vez, De Sousa es director/presidente y López director/vicepresidente de esta firma.
- Fideicomiso CML II: 7,99%; a su vez, Cristóbal López es el fiduciario del mismo (fs. 628/9).

Por otra parte, en consonancia con la particular composición accionario de Inversora M&S S.A., en definitiva la firma controlante de Oil Combustibles S.A., Cristóbal López se desempeñaba como presidente del directorio de aquella firma.

En cuanto a Carlos Fabián De Sousa, el carácter de presidente del directorio y representante de Oil Combustibles durante el período investigado surge, entre otros actos, de la escritura N° 387 del Registro 1671 (de la que surge su designación en ese cargo para los ejercicios 2012, 2013 y 2014) y de la Resolución IGJ N° 7/05 (donde consta que fue ratificado en el cargo por acta de Asamblea N° 20 del 8-07-2015).

Por tanto, en base a estas constataciones, surge que López y De Sousa eran las personas físicas que, a través de las tenencias accionarias y/o de las posiciones que ocupaban en otras empresas del grupo, resultaban ser los beneficiarios finales de Oil Combustibles S.A.; lo

cual se condice además con la posición que detentaban como referentes del Grupo Indalo.

Por otra parte, es dable señalar que los mutuos efectuados desde Oil Combustibles S.A. corresponden principalmente a sus firmas accionistas, de las cuales Inversora M&S S.A. recibió la mayor parte durante el período investigado.

En este sentido, de la información obrante en la causa, surge que esta sociedad controlante de Oil Combustibles S.A. debía a su controlada \$ 1.869.110.621 en 2013, \$ 2.360.821.801 en 2014 y \$ 3.321.043.10 en 2015.

Por tanto, entiendo que a partir de tales elementos cabe tener por acreditada en esta instancia la vinculación entre los encartados y la empresa en cuestión.

Con relación a la conducta que se les imputa, en función de las constancias analizadas al examinar la materialidad del hecho, se advierte que los encartados, a través de Oil Combustibles S.A., habrían llevado a cabo una estrategia financiera para el sostén y expansión de su grupo económico, a partir del no pago del ICL y la solicitud de planes de facilidades de pago particulares o el acogimiento a planes generales (previstos en resoluciones generales de la AFIP), lo cual les habría permitido prorrogar reiteradamente el cumplimiento de aquella obligación fiscal en condiciones beneficiosas para la empresa, en detrimento del organismo recaudador.

En este sentido, con fecha 24-07-2013, Oil Combustibles S.A. solicitó al Administrador Federal, Dr. Ricardo Echegaray, el otorgamiento de un plan de facilidades por el ICL

## *Poder Judicial de la Nación*

correspondiente a los períodos de mayo y junio de 2013, invocando determinadas dificultades económico-financieras (Actuación N° 10873-910-2013).

En principio, la suma total a regularizar era de \$ 349.903.546. Sin embargo, el 27-12-2013, cuando la firma finalmente se acogió al plan aprobado por el titular de la AFIP, la suma total fue \$ 980.668.085,44, porque se incluyeron los períodos no ingresados posteriormente, que abarcaban de septiembre a noviembre de 2013 (cfr. informe de fs. 755) -en función de la doctrina administrativa del organismo recaudador de que los planes abarcaban las obligaciones impagas acumuladas con posterioridad a la solicitud inicial-.

Acto seguido, el 13-03-2014, Carlos Fabián De Sousa realizó una presentación por la que solicitó el otorgamiento de un plan de facilidades particular para treinta (34) sociedades del Grupo Indalo - controladas y/o vinculadas a Inversora M&S S.A.-, entre las que Oil Combustibles S.A. registraba el importe mayor de deuda fiscal, invocando también dificultades económico-financieras que hacían referencia a la situación general de la economía y a determinadas circunstancias que incidían especialmente en el funcionamiento de algunas de sus empresas .

En esta oportunidad no indicó los impuestos y períodos adeudados, no obstante lo cual, de las actuaciones administrativas surge que Oil Combustibles S.A. registraba una deuda impositiva de \$ 344.882.442,00 correspondiente al mes de febrero de 2014.

Ahora bien, al igual que en el caso anterior, al momento en que la empresa se acogió al plan, con fecha 1-07-2014, la suma total era de \$1.235.403.297,39, la cual incluía las obligaciones del ICL de los períodos diciembre/2013 a mayo/2014 (cfr. fs. 756).

Posteriormente a los casos señalados, Oil Combustibles S.A. se acogió a los planes de facilidades de pago aprobados por las resoluciones generales de la AFIP nros. 3756 y 3806, con fecha 30-06-2015 y 25-11-2015, respectivamente.

El primero de esos actos abarcó los períodos de septiembre a diciembre de 2014 y enero de 2015, por la suma total de \$1.495.736.276,17; y el segundo, incluyó los períodos comprendidos entre febrero y agosto de 2015, por el total de \$ 3.910.530.689,37.

En concreto, respecto del año 2015, surge que la empresa sólo habría abonado el impuesto correspondiente al mes de noviembre, lo cual resultaba una condición esencial para poder acceder al plan (cfr. fs. 756).

En otro orden de ideas, respecto de los planes particulares solicitados por Oil Combustibles S.A. en 2013 y 2014, conforme a lo desarrollado al tratar la situación de Ricardo D. Echegaray, los encartados habrían obtenido el beneficio peticionado a pesar de no haber acreditado la situación exigida en la normativa (art. 32 de la Ley 11.683), puesto que en realidad habría utilizado el dinero del impuesto -que a su vez percibía de los consumidores de combustibles- para financiar el funcionamiento y desarrollo del Grupo Indalo, a través de mutuos otorgados a otras empresas de dicho conglomerado -conforme fuera analizado anteriormente-.

En este sentido, uno de los informes agregados en autos señaló que *“Puede advertirse que la crisis financiera expuesta por el contribuyente es producto de las inversiones efectuadas en la actividad, utilizando para ello la financiación de sus obligaciones a través de la*

## *Poder Judicial de la Nación*

*concesión de planes de facilidades de pago” (informe del Departamento de Gestión de Cobro, fs. 754).*

En definitiva, con la provisoriedad de esta instancia, es posible inferir que el dinero que Oil Combustibles prestaba a otras empresas del Grupo Indalo no provenía en realidad del remanente de su actividad, sino de las sumas que retenía a los consumidores de combustibles -en función de la propia naturaleza del ICL como tributo “indirecto”-, que en lugar de ser ingresadas al Fisco al vencimiento de cada período mensual, era utilizado para financiar a otras empresas del mismo grupo económico.

En concreto, según la información colectada, esta dinámica de financiamiento tendría origen en un período anterior al abarcado por el objeto procesal (2011-2012) y se habría acentuado a lo largo del período investigado, en el cual dicha entidad registra créditos contra sus firmas accionistas (Oil M&S S.A. e Inversora M&S S.A.) por \$ 2.257.640.630 en 2013, \$2.543.117.252 en 2014 y \$ 3.513.049.467 en 2015. En tanto que la deuda por ICL durante esos años fue de \$ 2.233.478.449, 3.781.374.299 y 5.953.748.771, respectivamente.

Sobre el particular, el citado informe de situación fiscal señaló entre sus conclusiones que *“tanto INVERSORA M&S S.A. como OIL M&S S.A. [accionistas de Oil Combustibles] prestan dinero que luego se capitaliza en otras sociedades del grupo, con dinero proveniente de OIL COMBUSTIBLES S.A., la cual a su vez se está financiando con el Estado Nacional”* (fs. 640).

Al mismo tiempo, Oil Combustibles S.A. también prestó dinero a otras sociedad del Grupo Indalo por sumas menores (tales como Ganadera Santa Elena SRL, Indalo Inversiones Arg. S.A., CPC S.A.,

etc.), entre las que destaca -en orden a su significación económica- South Media Investment S.A., respecto de la cual registra créditos por \$ 45.303.011 en 2013, \$ 155.551.611 en 2014 y \$ 349.148.866 en 2015 (cfr. fs. 631/632 y 637).

Además de ello, es dable observar la progresión que habrían tenido, entre 2013 y 2015, tanto la deuda fiscal por aquel tributo, como los créditos hacia otras sociedades del Grupo Indalo, según lo expuesto anteriormente.

A su vez, la hipótesis pesquisada se ve corroborada por la circunstancia de que sobre el total de 55 períodos mensuales comprendidos entre mayo de 2011 y diciembre de 2015, Oil Combustibles S.A. haya incluido 48 de ellos en planes de facilidades de pago (cfr. informe de fs. 750/757).

Por tanto, en función de los elementos reunidos, es dable concluir en esta instancia que las sumas que Oil Combustibles S.A. debía ingresar a la AFIP en concepto de ICL, habrían sido utilizadas en lo sustancial por los titulares del grupo empresario del que formaba parte, para financiar a otras empresas de dicho conglomerado.

A su vez, con relación también a estos planes, pero fundamentalmente respecto de los planes de facilidades generales, la conducta desplegada por los encartados a través de Oil Combustibles S.A. habría sido posible en virtud de que las obligaciones fiscales pendientes habrían sido sistemáticamente “desconfirmadas” en el sistema informático de la AFIP, por personal habilitado de ese organismo. Evitando de ese modo la emisión de la “boleta de deuda” y el inicio de los respectivos procesos de ejecución fiscal (cfr. declaración del testigo Sosa).

## *Poder Judicial de la Nación*

En concreto, en relación a este punto, el testigo Néstor A. Sosa, Subdirector General de Auditoría Interna de la AFIP, precisó que “... *en ciento cincuenta (150) obligaciones por un monto total de \$ 5.041.680.087,33 cuyos vencimientos operaron entre el 1/01/11 y 31/12/15 se ‘desconfirmaron’ hasta en once (11) oportunidades las obligaciones líquidas y exigibles por las que podría haber dado inicio al proceso de gestión judicial, mediante el libramiento de las Boletas de Deuda correspondientes*” (cfr. fs. 1714 -informe con aclaraciones a su testimonial, a fs. 1707/1714-).

Es decir, a pesar de los reiterados y sucesivos incumplimientos, el organismo fiscal no accionó judicialmente contra Oil Combustibles S.A. para el cobro de la deuda por el ICL, permitiendo que se beneficiara con el acogimiento a sucesivos planes de facilidades de pago.

Asimismo, desde una perspectiva integral de análisis, es dable advertir que la posibilidad de frenar los procesos de ejecución fiscal contra Oil Combustibles S.A. estaría vinculado con el menor grado de control que significaba para esta firma el permanecer desde el inicio de su actividad y a lo largo de todo el período investigado bajo la órbita de una agencia de la D.G.I. (Agencia N° 11, Dirección Regional Palermo), en lugar de haber sido incorporada al padrón de la Subdirección General de Grandes Contribuyentes Nacionales, acorde su importancia como contribuyente y la situación de otras empresas petroleras de similar estructura.

En definitiva, todo ello permite concluir, por una parte, que la empresa perteneciente a López y De Sousa, -luego de incumplir sistemáticamente con el pago del impuesto- solicitaba y pretendía acogerse a planes de facilidades de pago por el ICL, mientras que el dinero adeudado

al Fisco era utilizado para financiar a otras empresas del mismo conglomerado económico (Grupo Indalo). Y por otra parte, que desde el seno de la AFIP se habrían llevado adelante los procesos conducentes al otorgamiento de los planes solicitados, a pesar de que no concurría el presupuesto exigido por la ley (art. 32 de la Ley 11.683); así como otras acciones -desconfirmación de obligaciones pendientes, para evitar juicios fiscales- y omisiones -sobre el control de la deuda y la necesidad de empadronamiento en la Subdirección General de Grandes Contribuyentes Nacionales-, tendientes a que dicha firma contribuyente pudiera acogerse indebidamente a los planes de facilidades establecidos en resoluciones generales de la AFIP.

Por último, para finalizar, entiendo que una estrategia financiera de este calibre, de la cual en principio dependía en gran parte el funcionamiento y la expansión del Grupo Indalo, no encuentra lógica en lo decidido en forma aislada por los órganos de Oil Combustible S.A..

Esto es, los mutuos otorgados a otras firmas del mismo conglomerado empresario, principalmente a través de la sociedad controlante de Oil Combustibles, no obedecían a la conveniencia de la propia empresa (por la demora en la cancelación, la nula o mínima aplicación de intereses, etc.), sino que respondían a una perspectiva integral del Grupo Indalo concebido como un todo.

En consecuencia, ello refuerza la sospecha de que el accionar de aquella entidad en relación a la solicitud y acogimiento a los planes de facilidades de pago por el ICL, entre 2013 y 2015, fue obra de los aquí encartados.

## *Poder Judicial de la Nación*

Efectuado este análisis, del cual resulta que la decisión de mérito cuenta con elementos probatorios suficientes para tener por acreditada la materialidad del hecho, resta abocarme al agravio deducido por la defensa de los encartados respecto de la falta de evacuación de citas.

Sobre el particular, es preciso tener en cuenta que lo preceptuado en el art. 304 del C.P.P.N debe ser interpretado en concordancia con el art. 199 de dicho cuerpo legal.

En tal sentido, compete al juez, como director del proceso, evaluar la pertinencia y utilidad de las medidas de prueba propuestas por las partes, tanto de las peticionadas mediante presentaciones autónomas como de las que fueran solicitadas en el descargo que formule el imputado.

Se ha dicho, al respecto, que las facultades del juez instructor sobre admisibilidad y forma de realización de la prueba conciernen al ámbito de su exclusivo arbitrio, sin perjuicio de que tales diligencias puedan luego plantearse en la etapa del debate (D'ALBORA, F. J., *Código Procesal Penal. Anotado, comentado y concordado*, Abeledo Perrot, Bs. As., 2012, p. 361).

Asimismo, por principio, la insatisfacción de solicitudes probatorias articuladas en el acto de indagatoria no autoriza recurso alguno -cfr. art. 199 del C.P.P.N.- (D'ALBORA, op. cit., p. 536).

En función de tales consideraciones, y puesto que el *a quo* ha expuesto los fundamentos del temperamento adoptado respecto de los encausados, considero que el agravio en cuestión no puede prosperar.

### **V. Sobre el planteo de *ne bis in ídem* y cosa juzgada.**

Previo a abordar las cuestiones referentes a la calificación legal del suceso pesquisado, corresponde tratar el agravio

deducido por los recurrentes respecto de la vulneración del principio del *ne bis in idem* y la garantía de la cosa juzgada.

Sobre el particular, las defensas alegaron que con anterioridad a la presente tramitó la causa N° 8665/2013 por ante el Juzgado Federal N° 2, Secretaría 4, en la que se investigaba la inclusión de Oil Combustibles S.A. en los planes de facilidades establecidos por las resoluciones generales (AFIP) N° 2774 y 3451, para regularizar la deuda de los periodos junio/2011 a marzo/2013, y donde dicho tribunal dispuso el sobreseimiento de los aquí encartados por inexistencia de delito, resolución que luego quedó firme.

A fin de analizar este planteo, es necesario ponderar, en primer término, que los sucesos referenciados no fueron incluidos por el Ministerio Público al dar impulso a la acción penal (cfr. dictamen de fs. 1202/1225 -fs. 1224 vta.-), de modo que el suceso investigado en autos se inicia con el plan de facilidades particulares solicitado por Oil Combustibles S.A. el 24-07-2013 -en relación con el ICL correspondiente a los períodos de mayo y junio de 2013-, y culmina con el acogimiento de dicha firma al plan general previsto en Resolución General (AFIP) N° 3806, el 25-11-2015 -respecto de las obligaciones de ese impuesto por los meses de febrero a agosto de 2015- (dictamen del 19-04-2017).

Entiendo que lo señalado basta para concluir que no concurren en la especie las identidades que fundamentan el *ne bis in idem* (identidad de persona, objeto y causa de persecución) y que deben coexistir para que dicha garantía resulte lesionada, toda vez que en este caso no se aprecia la identidad fáctica requerida para que esta garantía resulte aplicable.

## *Poder Judicial de la Nación*

A ello se agrega que, sin perjuicio de otros desarrollos que podrían efectuarse -esta Alzada no ha tenido oportunidad de expedirse respecto de aquella decisión-, es dable observar liminarmente que la utilización del dinero correspondiente al ICL para el financiamiento de las empresas del Grupo Indalo durante 2011, habría sido por una cifra sustancialmente inferior a la de los años posteriores. Y que es la observación global de distintos ejercicios contables de dicha empresa (cfr. cuadro comparativo incluido en apartados anteriores) lo que en definitiva permite develar la dinámica que habría existido detrás del incumplimiento de ese tributo y los sucesivos planes de facilidades obtenidos de la AFIP.

Finalmente, tampoco puede soslayarse que la intervención directa del Administrador Federal y en especial, las irregularidades advertidas en la tramitación de los planes de facilidades particulares pesquisados en la presente, dan sentido y correlación al conjunto de la maniobra pesquisada.

A su vez, y sin perjuicio de que resulta privativo del Agente Fiscal, estas últimas consideraciones son las que en principio subyacen en la decisión de no incluir en la pesquisa el acogimiento de Oil Combustibles a un plan de facilidades general (por los períodos de septiembre a diciembre de 2015), durante la gestión de la AFIP posterior al Dr. Echegaray (cfr. fs. 1225).

Por todo ello, entiendo que el agravio deducido debe rechazarse.

### **VI. Sobre la calificación legal.**

En primer lugar, con relación a este tópico, quiero significar que, tal como sostuvo recientemente el Superior al zanjar la cuestión referida a la competencia para intervenir en la presente (en favor

de este Fuero), en esta causa se debaten conductas que exceden las figuras previstas en la Ley de Régimen Penal Tributario (hoy Ley 27.430 -B.O. 29-12-2017-, art. 279; derogatoria de la Ley 24.769) y que comprenden supuestos de corrupción administrativa sobre los cuales existen compromisos internacionales asumidos por el Estado Argentino en orden a su dilucidación y castigo (cfr. CFCP, Sala I, c. 4943/2016/13/1/CFC2, reg. N° 1586/17, rta. 22-11-2017, ver especialmente considerandos 3°, I, y 4°).

Esto implica, en definitiva, la necesidad de practicar un enfoque integral de la maniobra pesquisada, no limitado a la omisión de ingresar impuestos por parte de Oil Combustibles S.A.. Puesto que una perspectiva tal dejaría fuera del análisis la conducta desplegada por los funcionarios intervinientes, en orden a que esa firma pudiera acogerse sucesivamente a distintos planes de facilidades de pago por sumas millonarias, utilizando el dinero no ingresado al Fisco para el financiamiento de otras empresas pertenecientes al mismo grupo económico.

En consonancia con ese marco oportunamente establecido por la Sala I de la Cámara de Casación, y por las razones que seguidamente expondré, coincido con la calificación jurídica plasmada en el auto de mérito.

En tal sentido, considero que la maniobra descripta resulta *prima facie* subsumible en el delito de administración fraudulenta agravada, por haber sido cometida en perjuicio de una administración pública (art. 174, inc. 5, en función del 173, inc. 7, del C.P.).

Respecto de esta figura, cabe señalar que su rasgo característico es el particular modo de ataque que sufre el patrimonio,

## *Poder Judicial de la Nación*

puesto que la lesión asume la forma de quebrantamiento del deber de fidelidad, sobre la base del deber de cuidado que nace de la posición privilegiada que ocupa el agente, respecto de la administración de bienes económicos ajenos confiados a su cargo (BAIGUN, D. - ZAFFARONI, E. R. -dirs.-: *Código Penal y normas complementarias. Análisis doctrinal y jurisprudencial*, Bs. As., Hammurabi, 2009, p. 310).

En cuanto al tipo objetivo, se trata de un supuesto de defraudación por abuso de confianza, cometido por representantes y mandatarios.

Por consiguiente, requiere que el autor tenga “*la posibilidad de realizar legítimamente actos de disposición de intereses ajenos o de obligar a otro*”, facultad que puede provenir de la ley, de la autoridad o de un acto jurídico (FONTÁN BALESTRA, C.: *Derecho Penal. Parte Especial*, 15ª ed., Abeledo-Perrot, Bs. As., 1998, pp. 524-525).

Esto es, se exigen calidades especiales en el sujeto activo (delito especial), lo cual se encuentra directamente vinculado con la naturaleza de esta figura como delito de infracción deber.

En cuanto a la acción típica, se prevén como conductas alternativas que el autor viole sus deberes y de ese modo, perjudique los intereses que le fueron confiados -quebrantamiento de la fidelidad-; o bien, que obligue abusivamente a su titular -abuso defraudatorio-(FONTÁN BALESTRA, *ibíd.*; NÚÑEZ, R.C.: *Manual de Derecho Penal. Parte Especial*, 2ª ed., actualizada por V. F. Reinaldi, Marcos Lerner-Editora Córdoba, Córdoba, 1999, pp. 235-236; CREUS, C.-BUOMPADRE, J. E.: *Derecho Penal Parte Especial*, Vol. 2, 7ª. ed., Astrea, Bs. A., 2010, pp. 490-493).

Conforme las particularidades descriptas precedentemente, el supuesto analizado configura la modalidad de quebrantamiento de la fidelidad, cuyo resultado consiste en causar un perjuicio patrimonial al titular de los bienes.

En orden a su aplicación en estos autos, según surge del desarrollo efectuado, atento la posición que el Dr. Echegaray ocupaba dentro de la AFIP y las atribuciones que tenía asignadas, es dable concluir que detentaba las más amplias facultades de gobierno y disposición sobre los intereses del organismo recaudador, al que además representaba (“facultades de administración”). Por cuanto se hallaba en condiciones de decidir las acciones a llevar adelante para la percepción de los tributos nacionales y puntualmente, en el caso de marras, para decidir el otorgamiento o no de planes de facilidades a los deudores de la entidad fiscal (cfr. art. 32 de la Ley 11.683).

Ello, sin perjuicio de que el nombrado también tenía a su cargo el “cuidado” de los intereses del organismo fiscal, el cual comprende el control sobre los mismos.

En función de ello, teniendo en cuenta su intervención decisiva en los planes de facilidades particulares otorgados a Oil Combustibles S.A. en 2013 y 2014, así como la omisión de tomar medida alguna de control y/o dar instrucciones a sus áreas o funcionarios subordinados, a fin de impedir que dicha firma contribuyente se acogiera a los planes establecidos en resoluciones generales del organismo -y siguiera beneficiándose indebidamente con la prórroga en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales-, corresponde atribuirle este delito en calidad de autor.

## *Poder Judicial de la Nación*

Por otra parte, la violación de deberes se aprecia en la circunstancia de que la conducta del encartado, ya sea por acción u omisión, no estuvo dirigida a resguardar los intereses del Fisco en orden a la percepción de los tributos, sino a beneficiar a terceros -los beneficiarios finales de la firma contribuyente- permitiéndoles prorrogar sucesivamente el pago de los períodos vencidos del ICL, cuando no concurrían las condiciones establecidas normativamente para acceder a ese beneficio (art. 32 de la Ley de Procedimiento Fiscal).

Por tanto, el resultado perjudicial para el Estado (Fisco) se habría configurado con el otorgamiento de los planes de facilidades particulares por parte del Administrador Federal, y por el acogimiento de Oil Combustibles S.A. a los planes generales, lo que habría sido posible no sólo por la falta de control sobre la situación del contribuyente y la ausencia de directivas en tal sentido por parte del Administrador Federal, sino también por acciones concretas dentro del organismo recaudador (desconfirmación de obligaciones pendientes) a fin de evitar el inicio de los respectivos procesos de ejecución fiscal, aspecto este que aún deberá ser dilucidado.

Debiendo remarcarse, respecto de este último extremo, que no es dicho actuar positivo el que resulta atribuible al encartado, sino que la responsabilidad que podría caberle al respecto encuadra dentro del obrar omisivo al que hice referencia. Para lo cual, pondero especialmente el conocimiento concreto de la situación fiscal de Oil Combustibles S.A. que el entonces Administrador Federal habría adquirido a partir de su directa intervención en las solicitudes de planes particulares efectuadas por esa entidad.

En cuanto al perjuicio causado por el delito, advierto que el resultado típico estaría dado por la falta de percepción en tiempo y forma por el Fisco Nacional de las sumas correspondientes al ICL a cargo de Oil Combustibles S.A., con lo cual el Estado se vio perjudicado al no recibir parte de sus recursos.

A su vez, el dinero del impuesto que no era ingresado al organismo recaudador habría sido utilizado por los dueños de Oil Combustibles S.A. para realizar mutuos a otras empresas del Grupo Indalo, financiando el funcionamiento y la expansión de dicho conglomerado empresario, conforme fuera expresado al analizar la materialidad del caso.

En concreto los préstamos a otras empresas del grupo son demostrativos de que Oil Combustibles S.A. no atravesaba dificultades financieras que pudieran justificar el otorgamiento de planes de facilidades de pago del ICL. Puesto que en realidad disponía del dinero para hacer frente al tributo -que por la propia naturaleza del ICL como impuesto “indirecto” percibía de los consumidores de combustible-, pero en lugar de ingresarlo al ente recaudador, sus dueños lo habrían utilizado sistemáticamente para costear los planes de expansión del Grupo Indalo.

Es decir, los propietarios de un grupo económico privado habrían financiado a sus empresas a expensas del Fisco, el cual dejaba de percibir sumas millonarias en concepto de ICL, comprometiéndose a abonar las obligaciones fiscales acumuladas en cuotas y con un interés mínimo -comparado con las tasas de las entidades financieras-.

Por otra parte, en orden a contestar el agravio referente a la intervención previa de las áreas técnicas y jurídicas del organismo, que

## *Poder Judicial de la Nación*

remite a la aplicación del principio de confianza, considero que -cuanto menos en esta instancia preliminar- lo argumentado por la defensa de Echegaray no permite excluir la imputación, teniendo en cuenta que el nombrado tomó intervención directa en más de una oportunidad durante la maniobra pesquisada. Y que en punto al otorgamiento de los planes de facilidades particulares, intervino en una instancia en la que las actuaciones administrativas se hallaban completas, lo cual permitía advertir la premura que se le imprimió al trámite, la falta de comprobación de las dificultades invocadas por la contribuyente, la ausencia de procesos de ejecución fiscal en su contra y el menor control al que se hallaba sometida (por su radicación en una agencia de la D.G.I., en lugar de estarlo en la Subdirección General de Grandes Contribuyentes Nacionales).

No puedo soslayar, además, que conforme a su formación profesional y al cargo desempeñado dentro del organismo recaudador, el Dr. Echegaray tenía el grado de especialidad necesario para detectar las circunstancias antes apuntadas.

Asimismo, debe ponderarse que el encartado ocupaba la máxima jerarquía dentro de un organismo autárquico como la AFIP y por tanto, que detentaba las competencias pertinentes para dar directivas e instrucciones a quienes se encontraban por debajo en la escala jerárquica, y para controlar a su vez lo actuado por sus subalternos.

Por último, cabe señalar que el principio de confianza - el cual postula que en las actividades con división del trabajo, se puede confiar en la colaboración correcta del colega de otra especialidad-, no exime del deber de objetar y corregir los errores manifiestos de otros y que también retrocede frente a los deberes especiales de vigilancia que obligan al interviniente (ROXIN, C.: *Derecho Penal Parte General*, T. I, 2ª ed. -

reimp.-, trad. por Diego Manuel Luzón Peña y otros, Civitas, Madrid, 1999, p. 1006).

Por todo ello, contrariamente a lo sostenido por la defensa del encartado, entiendo que desde su cargo de Administrador Federal de Ingresos Públicos, Echegaray habría posibilitado, por acción y omisión, que la maniobra delictiva se concretara, en una actitud convergente con los particulares que participaron en ella y -eventualmente- con otros funcionarios implicados.

En cuanto al grado de participación atribuible al Dr. Echegaray, cabe significar que en esta categoría de delitos no resulta aplicable la teoría del dominio del hecho para distinguir entre autoría y complicidad, sino que la calidad de autor dependerá de la competencia funcional asignada al agente y de que el resultado típico se produzca por el quebrantamiento de los deberes de su cargo.

Esto es, “...no es la condición de funcionario lo que convierte a un sujeto en autor... [sino] más bien es el deber específico (que se deriva de tener encomendada una concreta materia jurídica) de los implicados de comportarse adecuadamente, cuya infracción consciente fundamenta la autoría” (ROXIN, C.: *Autoría y dominio del hecho en Derecho Penal*, Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 386).

En cuanto al dolo requerido por esta figura, entiendo que es posible tenerlo por acreditado respecto de Ricardo Echegaray, en función de la intervención directa del nombrado en el otorgamiento de los planes de facilidades particulares, en el marco de actuaciones administrativas que evidenciaban la falta de verificación del presupuesto legal para su concesión, entre otras irregularidades (radicación en agencia

## *Poder Judicial de la Nación*

de la D.G.I. en lugar de la Subdirección General de Grandes Contribuyentes Nacionales; procedimientos de ejecución fiscal no iniciados).

A su vez, el conocimiento adquirido a partir de aquellas intervenciones puntuales permite tener por acreditado, con la provisoriedad de esta etapa, que la omisión de adoptar acciones de control o dar instrucciones a las áreas dependientes para impedir el acogimiento de Oil Combustibles a los planes generales aprobados por la AFIP, configuró una actuación consciente y voluntaria del ex funcionario.

En cuanto a la finalidad de “procurar un lucro indebido” para sí o para un tercero, que exige el tipo subjetivo de este delito, la misma se desprende del otorgamiento de planes de facilidades particulares o la permisón del acogimiento a planes de facilidades generales, cuando está claro que no concurría la situación prevista en la normativa fiscal (art. 32 de la Ley 11.683), posibilitando de ese modo que los dueños de Oil Combustibles S.A. pudieran emplear el dinero correspondiente al ICL (que la empresa percibía a su vez de los consumidores de combustible) para realizar nuevas inversiones y financiar a otras sociedades.

Corresponde ahora abordar la situación de los particulares imputados en autos, Cristóbal M. López y Carlos Fabián de Sousa, quienes no reúnen la calidad especial requerida para ser autores del delito analizado en la modalidad agravada que resulta aplicable.

Sobre este punto, cabe señalar que aquel que coopera, sin detentar la calidad especial requerida por el tipo, no puede ser más que cómplice, toda vez que su conducta no infringe ningún deber específico (ROXIN, op. cit., p. 391).

Ello se condice con el desarrollo anterior y con lo que signifiqué al inicio de este apartado, puesto que contrariamente a lo que acontece con las figuras previstas en el Régimen Penal Tributario (Ley 27.430, art. 279), aquí no son los particulares los actores centrales de la maniobra -aun cuando su participación resulte esencial-, sino los funcionarios que administran de manera infiel los intereses que le fueron confiados, en este caso, por el Fisco.

Por tanto, con respecto a la situación de López y De Sousa, ponderando la significación de su comportamiento, entiendo que corresponde atribuirles el carácter de partícipes necesarios en el delito de marras.

En concreto, la conducta desplegada por López y De Sousa, titulares del Grupo Indalo, a través de las solicitudes de planes de facilidades efectuadas por Oil Combustibles S.A. en 2013 y 2014, y el acogimiento a dos planes de facilidades generales durante 2015, cuando en realidad dicha firma no se encontraba atravesando dificultades económico-financieras (requisito del art. 32 de la Ley 11.683), sino utilizando el dinero del ICL para financiar a otras sociedades del grupo, significó un aporte esencial para la comisión del delito en cuestión (art. 45 del C.P.).

En tal sentido, conforme surge de la maniobra pesquisada, los principales interesados en obtener las sucesivas prórrogas de las obligaciones fiscales del ICL, eran los beneficiarios finales de la firma contribuyente, ya que se servían de esos fondos para solventar el funcionamiento y expansión de su conglomerado empresario. Y en tal sentido, efectuaron las acciones tendientes a obtener tales planes de facilidades de pago, para lo cual resultó indispensable contar con la

## *Poder Judicial de la Nación*

intervención de quienes en el seno de la AFIP podían decidir su otorgamiento, adoptar temperamentos de control y/o interferir para que no se iniciaran los procesos de ejecución fiscal por las obligaciones incumplidas.

Con relación a Cristóbal M. López y Carlos F. De Sousa, las presentaciones efectuadas por Oil Combustibles S.A. para el otorgamiento de planes particulares y el acogimiento a planes generales, cuando simultáneamente utilizaban estratégicamente las sumas del ICL adeudado como fuente de financiamiento de su grupo empresario, sumado al favorecimiento obtenido con el otorgamiento de dichos planes, el menor control fiscal sobre la firma contribuyente y la no ejecución de las obligaciones fiscales impagas, permite tener por suficientemente acreditado el tipo subjetivo correspondiente al delito aplicado, con el grado de participación que les fuera atribuido.

Finalmente, en la perspectiva adoptada en el auto de mérito -la cual entiendo no cabe cuestionar aquí, dado su carácter provisorio-, la maniobra descripta ha sido entendida como “delito continuado” -puesto que no se indicó un concurso real entre los distintos supuestos-.

Sobre el particular, dejando a salvo mi opinión en otros precedentes, no descarto que en este caso particular dicho enfoque pueda resultar acertado, considerando que la complejidad del suceso investigado dificultaría separar un supuesto del otro y dado que para su comprensión se requiere de una mirada global, que abarque la plataforma fáctica en su totalidad.

No obstante, ello no resulta óbice para apreciar la sistemática y reiterada infracción al tipo penal, que implica lógicamente un

agravamiento del injusto, el cual deberá traducirse oportunamente en la determinación de la pena.

En razón de lo expuesto, voto por confirmar el procesamiento de los encartados, en orden al delito previsto en el art. 174, inc. 5, en función del art. 173, inc. 7, del C.P., en carácter de autor respecto de Ricardo D. Echegaray, y en calidad de partícipes necesarios respecto de Cristóbal Manuel López y Carlos Fabián De Sousa.

**VII.** Por último, en miras de que en la etapa correspondiente pueda arribarse a la verdad material sobre el suceso investigado, no puede hacerse caso omiso de la conexidad de la presente con la causa 15.734/08, en la que se denunció una asociación ilícita integrada por los ex presidentes Néstor Kirchner y Cristina Fernández, junto con funcionarios y contratistas del Estado. A la que a su vez son conexos los expedientes nros. 5048/16 (“Grupo Austral y otros s./ abuso de autoridad y violación de deberes de funcionario público”), 11.352/14 (“Fernández, Cristina y otros s./abuso de autoridad y violación de deberes de funcionario público” -caso “Hotesur”-) y 3.732/16 (“Fernández, Cristina E. y otros s/asociación ilícita -“Los Sauces”-).

Al respecto, ya he sostenido en otras oportunidades que las investigaciones conexas necesariamente deben ser tenidas en cuenta para una acabada comprensión de los hechos investigados, a los efectos de dar cumplimiento a la finalidad de establecer la verdad material sobre los hechos pesquisados (cfr. el apartado III.A de mi voto en CCCF, S. I, causa CFP 3732/2016/49/CA9, rta. 30-11-2017, III.A).

En tal sentido, en el precedente citado expresé:

## *Poder Judicial de la Nación*

*“Sobre el particular, es claro que la identidad entre los autores de los distintos hechos, la contemporaneidad y otros factores adicionales, permiten inferir razonablemente que las distintas maniobras pesquisadas estarían conectadas unas con otras, evidenciando nexos fácticos y lógicos.*

*En tal sentido, se advierte que la existencia de un mecanismo de distribución del dinero que provendría de las defraudaciones en la obra pública, con quienes desde el poder detentaban el máximo control de los fondos y del circuito administrativo interviniente, encuentra una razón plausible en el esfuerzo mancomunado que supone el armado de una organización criminal tendiente a cometer esa clase de fraudes.*

*En definitiva, es dable avizorar que los distintos sucesos pesquisados podrían constituir la cara y contracara de una misma maniobra delictiva -que en sus diferentes fases resulta subsumible en figuras penales diversas-. Por un lado, se perfilan actos delictivos generadores de importantes beneficios patrimoniales y el establecimiento de una organización montada a fin de cometerlos. Por el otro, se evidencian otras maniobras destinadas a dotar de aparente legitimidad a las ganancias ilícitas obtenidas, así como el armado de una estructura organizada con la finalidad de desarrollar esa operatoria”.*

Particularmente, en relación a la presente, cabe significar que Cristóbal M. López y Carlos Fabián De Sousa se encuentran procesados en la causa N° 3732/2016 por los delitos de asociación ilícita -organizadores-, lavado de activos y ofrecimiento de dádivas, todo ellos en concurso real, en carácter de coautores, en relación a la entrega de sumas de dinero a través de dos de sus empresas (Inversora M&S S.A. y Álcalis

de la Patagonia S.A.), a una sociedad familiar (“Los Sauces S.A.”) integrada por la entonces presidente de la Nación, Dra. Cristina Fernández de Kirchner, en el período comprendido entre enero de 2009 y diciembre de 2016 (cfr. resolución cit.)

En consecuencia, considero que a fin de dilucidar la verdad material sobre el suceso investigado en la presente y los hechos de las causas conexas, es preciso enfocar la materialidad desde una perspectiva integradora y con sentido lógico, a fin de correlacionar la incidencia que algunos de esos eventos podrían tener sobre los demás, para en definitiva poder develar el sentido y la motivación real de las decisiones adoptadas desde los organismos del Estado en beneficio de determinadas empresas. En especial, por cuanto esos mismos hechos, analizados en forma aislada e inconexa, podrían no ser apreciados en su real alcance y significación.

#### **VIII. Prisión preventiva.-**

En el recurso contra el auto del 19-12-2017, la defensa de Cristóbal M. López y Carlos Fabián De Sousa cuestionaron por “arbitraria” la medida cautelar personal impuesta a sus defendidos.

Como eje central de su impugnación, alegaron que - contrariamente a lo sostenido por el *a quo*- el convenio celebrado por los encartados el 20-10-2017 no había significado la venta de acciones del Grupo Indalo.

Con relación a este punto, cabe tener presente que los propios recurrentes solicitaron que, atento la estrecha vinculación de la materia discutida, se diera trámite conjunto a esta apelación y al recurso interpuesto contra la resolución dictada el 20-12-2017 en el Incidente N°

20, que dispuso no hacer lugar al cese de la prisión preventiva, ni a la morigeración subsidiariamente intentada.

Sobre el particular, atento a que la cuestión ha sido revisada en el marco de aquella incidencia (cfr. resolución de esta Alzada en las actuaciones CFP 4943/2016/20/CA7), y en función de los argumentos expuestos al emitir mi voto al momento de resolver en esas actuaciones -a los que me remito-, considero que la prisión preventiva dispuesta por el Juez de Grado debe ser confirmada.

#### **IX. Embargos y otras cautelares.-**

Conforme el desarrollo efectuado en la presente, a resultas de la maniobra pesquisada, Oil Combustibles S.A. no habría ingresado al Fisco los importes correspondientes al ICL, produciéndose con ello la acumulación de una deuda fiscal que en gran medida se mantiene impaga.

En consecuencia, a fines de delimitar adecuadamente el alcance de la medida cautelar dispuesta en el auto de procesamiento, es preciso distinguir los alcances del perjuicio causado por la maniobra investigada; puesto que, fuera del perjuicio vinculado causalmente con aquel suceso, la deuda fiscal de Oil Combustibles S.A. y/u otras empresas del Grupo Indalo con la AFIP debe ser perseguida mediante un proceso ajeno a esta jurisdicción.

Por tanto, teniendo en cuenta esa premisa, y la circunstancia de que esta investigación abarca hasta el acogimiento al plan de facilidades establecido por R.G. 3806, con fecha 25-11-2015, entiendo que en principio la base a tener en cuenta para fijar el embargo en estos actuados deben ser los importes de capital e intereses acumulados a esa

fecha, que correspondan a los planes que integran el objeto procesal de autos.

Asimismo, ha de tenerse en cuenta que el plan general al que Oil Combustibles S.A. se acogió el 30-06-2015, quedó reformulado dentro del plan general al que accedió el 25-11-2015.

Por el contrario, otras deudas fiscales, tanto de otros tributos, como del propio ICL referente a periodos distintos, por principio no deberían ser abarcados por la medida cautelar en cuestión.

En tal sentido, se observa que la suma de \$ 17.042.509.682, informada por la AFIP (fs. 8219 del Incidente de Medidas Cautelares) y tomada por el *a quo* para fijar el monto del embargo, corresponde al importe total de la deuda fiscal de Oil Combustibles S.A. - esto es, por todo concepto-, al mes de diciembre de 2017.

Ahora bien, de conformidad con la liquidación presentada en autos por el organismo recaudador, en relación con los planes de facilidades abarcados por este sumario (cfr. fs. 8220), surgen los siguientes valores en pesos:

Fecha del plan	Capital	Intereses (al 12/2017)	Total capital e intereses
27-12-2013	250.250.532,25	361.921.483,00	612.172.015,25
1-07-2014	905.228.550,00	1.187.117.622,36	2.092.346.172,36
25-11-2015	3.150.450.396,17	3.086.680.222,39	6.237.130.618,56
<b>Totales</b>			<b>8.941.648.806,17</b>

## *Poder Judicial de la Nación*

A ese importe así determinado, cabe agregarle además una suma que permita cumplir con las restantes finalidades previstas en el art. 518 del C.P.P.N., como así también un monto adicional para cubrir provisoriamente los futuros intereses que se generen durante el transcurso de este proceso, sin perjuicio de ajustes posteriores no incluidos en la presente estimación.

Por lo demás, al margen de la pretensión civil deducida en la especie, en orden a la deuda correspondiente a otros tributos de Oil Combustibles S.A. y/o períodos del ICL no abarcados por el objeto procesal, corresponde que la misma sea reclamada por la vía judicial correspondiente.

En función de tales consideraciones, entiendo que la suma cautelada debe ser ajustada a la suma de \$ 10.941.648.806,17 para cada uno de los imputados.

A su vez, lo resuelto deberá hacerse extensivo a la situación de Ricardo D. Echegaray, en función de lo normado por el art. 441, primer párrafo, del C.P.P.N.

Por otra parte, en orden a la inmovilización de las cuentas bancarias dispuestas por el *a quo* (punto XI de la parte dispositiva), toda vez que dicho temperamento resulta una previsión razonable en miras de la importancia del perjuicio que la maniobra investigada habría causado al Fisco, y que ha sido adoptado con las limitaciones impuestas por el ordenamiento jurídico, entiendo que tal medida debe ser confirmada.

Con respecto a la inhibición general decretada respecto de las personas jurídicas individualizadas (punto XII de la parte dispositiva), atento las vinculaciones existentes entre las distintas empresas allí mencionadas con el Grupo Indalo, propiedad de Cristóbal M. López y

Carlos Fabián De Sousa, y teniendo en cuenta que el dinero no ingresado a la AFIP habría sido utilizado para financiar el funcionamiento y la expansión de dicho conglomerado empresario, entiendo que la medida en cuestión luce acertada (arts. 23 y 29 del C.P.) y por tanto, que procede su confirmación.

**X.** Finalmente, en atención al grado de avance alcanzado por este proceso y a la situación procesal de los encartados, cabe encomendar al Magistrado Instructor que cumpla a la mayor brevedad posible con la etapa intermedia y resuelva en su caso, elevar la causa para la celebración del debate oral y público.

**XI.** En función de las consideraciones efectuadas, voto por confirmar el procesamiento sin prisión preventiva de Ricardo Daniel Echegaray (punto I, parte dispositiva, de resolución agregada en copia a fs. 1/60); confirmar el procesamiento con prisión preventiva de Cristóbal Manuel López y Carlos Fabián De Sousa (punto III y V, parte dispositiva, resolución cit.); confirmar los embargos decretados en relación a los imputados, modificando el monto de la medida, el que se establece en la suma de diez mil novecientos cuarenta y un millones, seiscientos cuarenta y ocho mil ochocientos seis pesos, con diecisiete centavos (\$ 10.941.648.806,17), respecto de cada uno de ellos (puntos II, IV y VI, parte dispositiva, resolución cit.); confirmar la inmovilización y congelamiento de las cuentas bancarias de los procesados (punto XI, parte dispositiva, resolución cit.); y confirmar la inhabilitación general de bienes de las empresas enunciadas en el auto en crisis (punto XII, parte dispositiva, resolución cit.).

**El Dr. Jorge L. Ballesterero dijo:**

## *Poder Judicial de la Nación*

I. Los años '80 experimentaron el furor de un juego para computadoras de origen soviético. En él se alentaba a sus usuarios a ensamblar entre sí una serie de piezas geométricas que aparecían en la pantalla cada vez con mayor velocidad.

Pues bien, tal como la secuencia de ese juego, los eventos de este sumario pretenden ser exhibidos cual si decantaran en sincronía con los sucesos que últimamente he tenido ocasión de examinar.

En la causa de la “concesión de la obra pública” se analizó cómo, durante la gestión de Cristina Kirchner, el dinero salía de las arcas estatales en sistemático beneficio del empresario Lázaro Báez (CFP 5048/16/30/CA8, rta. el 14/9/17).

En el legajo conocido como “Los Sauces”, se vio culminar el circuito de esas sumas en las manos de quienes debían custodiar su destino, mas en ejercicio de un rol diferente; la de sujetos que no actuaban en pos de la cosa pública sino de sus propios intereses (CFP 3732/16/49/CA9, rta. el 30/11/17). En este último expediente se ilustró la manera en que parte del dinero obtenido por Lázaro Báez a raíz de las obras de infraestructura licitadas por el Estado llegaban al entonces matrimonio presidencial vía la contratación inmobiliaria.

Pero en esa causa, además, hacían su aparición otros actores. Cristóbal López y Carlos Fabián de Sousa fueron también responsabilizados por el ilusorio alquiler de propiedades de Néstor y Cristina Kirchner. Sin embargo, la ruta que previamente había recorrido ese dinero no había sido aún escrutada. Esa fue la tarea que debía ser asumida en este caso. Desandar un camino que permitiera comprender uno de los posibles orígenes de ese dinero. De hecho, ese fue el norte que marcó la decisión del Superior al establecer que esta causa tramitase juntamente con

aquellas otras que el *a quo* ya instruía (CFCP, Sala I, causa CFP 4943/2016/13/1/CFC2, registro 1586/17, rta. el 22/11/17).

La respuesta que, asumo, intentó hallarse, remite a una cuestión de neto corte impositivo. El círculo se clausuraría en las sumas dinerarias que Cristóbal López y Carlos de Sousa retuvieron para sí en concepto del entonces Impuesto a la Transferencia de Combustibles o, simplemente, ITC.

Los cigarrillos, las bebidas alcohólicas, el combustible, entre tantos otros bienes, cargan con ciertos impuestos que le son específicos. Los valores indicados en tales conceptos son incluidos en el precio y percibidos por aquellos sujetos que la ley establece quienes luego deben depositarlos ante el órgano fiscal que los administrará.

En el caso del combustible, el consumidor final del producto soporta esa carga fiscal pagando el tributo a su despachante –las estaciones de servicio- que actúa como agente de percepción del impuesto, esto es, una suerte de representante o delegado del fisco designado para el caso. Las sumas obtenidas deben ser luego puestas a inmediata disposición de su destinatario final; la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Pues bien, la empresa de Cristóbal López y de Carlos de Sousa, Oil Combustibles S.A., intervenía como agente de percepción del Impuesto a la Transferencia de Combustibles. En cada carga de nafta, pongamos por caso, la empresa recibía por parte del usuario el porcentaje correspondiente a aquel impuesto. Sin embargo, el dinero recaudado en ese concepto la mayoría de las veces no arribaba a su destino. Quedaba interceptado en ese recorrido intermedio desviándose hacia un circuito particular.

## *Poder Judicial de la Nación*

Según las denuncias acumuladas en este expediente, ese dinero fue aplicado a incrementar el patrimonio de otras empresas del Grupo Indalo al cual Oil Combustibles pertenecía. Según la denuncia incluida en la causa CFP 15.734/08, a la que la presente hoy es conexas, ese dinero culminaba en poder de Néstor y de Cristina Kirchner.

Hubiese sido un avance fundamental imprimir mayores esfuerzos en este último punto y develar si esta causa en verdad constituye, como se dijo al comienzo, un fragmento más del intrincado rompecabezas que ha tocado a esta magistratura ensamblar. O si, como se limitó a señalar la misma AFIP constituida en parte querellante, lo hecho por los imputados López y de Sousa tan sólo fue una ingeniosa estrategia construida en pos de un único beneficiario: ellos mismos.

Esta sigue siendo hoy la gran asignatura pendiente. Auguro un futuro en el cual ella sea debidamente atendida, demandando los esfuerzos probatorios que sean necesarios en esa dirección.

II. Por lo pronto, el delicado hilo que ata estas actuaciones con aquellas a las cuales fueron jurídicamente vinculadas no puede eclipsar lo que sí ha logrado evidenciar el desarrollo del sumario. Más allá de cuál sea el designio que inspirara los actos develados aquí, lo cierto es que nos enfrentamos a un proceder reñido con el derecho.

Oil Combustibles S.A. percibió entre mayo de 2013 y agosto de 2015 millones de pesos en concepto de ITC que nunca ingresó al fisco. Alegando la ejecución de inversiones, invocando dificultades financieras, acogiéndose a moratorias, prácticamente todos los importes que obtuvo bajo el carácter de agente de percepción de aquel tributo en esos poco más de dos años quedaron retenidos en su camino hacia las arcas fiscales. Se contabilizaron cifras siderales que fueron abonadas por los

innumerables intercambios de productos que Oil Combustibles registró en ese tiempo, y que fueron desviadas para saciar intereses personales.

Los hechos relatados en la pieza venida en revisión dejan aquí poco margen a la polémica. Los informes anexados al sumario y hasta el mismo proceso concursal desarrollado evidencian la veracidad que brota de la faz histórica del hecho. Ni siquiera la defensa se ha detenido a atacar esta arista del sumario. Es una verdad irrefutable que Oil Combustibles adeuda al Estado Nacional miles de millones de pesos al haber omitido sistemáticamente el pago de sus obligaciones fiscales. En definitiva, una clara apropiación indebida de tributos.

El artículo 6 de la ley 24.769 (Régimen Penal Tributario), sanciona al “agente de retención o de percepción de tributos nacionales, provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que no depositare, total o parcialmente, dentro de los diez (10) días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de cuarenta mil pesos (\$40.000) pesos por cada mes”.

Sin mucho esfuerzo es simple ver cómo cada uno de los ingredientes que componen esta figura se manifiesta en el caso. El carácter especial del autor del hecho –agente de percepción-, la cualidad de la cosa debida –tributo nacional-, los importes percibidos –más de cuarenta mil pesos- la conducta reclamada y omitida –el no depósito del dinero cobrado- (ver fs. 758 y s.). Uno a uno cada elemento fáctico se acopla en perfecta sincronía con el concepto jurídico que lo contiene. Una vez más, tal como ocurre en el recordado juego de encastre.

## *Poder Judicial de la Nación*

Frente a la contundencia de la hipótesis bajo investigación resulta extraño, pues, que la respuesta normativa que se le quiere dar al asunto se debata en otros órdenes. Empecinado en rehusar la procedencia de un tipo penal concebido para dar contención a hechos como el presente, se fuerzan los alcances de otro delito nacido para situaciones diferentes.

La genérica figura de administración fraudulenta que el juez de grado escogió para calificar los hechos –y que mi colega ha compartido– soslaya muchos aspectos que hacen a la particularidad del caso, tales como lo específico de su autor o de la conducta reprochada. Pero fundamentalmente olvida que los montos devengados por impuestos no conforman el patrimonio del Estado.

Como señalara uno de los más grandes doctrinarios del derecho tributario “El tributo es uno de los recursos que se ofrecen al Estado para lograr los medios pecuniarios necesarios al desarrollo de sus actividades”. En modo alguno se habla del impuesto como patrimonio del Estado, sino como “...una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto (contribuyente) al Estado u otra entidad pública que tenga derecho a ingresarlo” (JARACH, Dino, *El hecho imponible*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, p. 9 y s.).

No se trata de un crédito otorgado bajo condiciones extremadamente riesgosas, o la ausencia de reclamo por alquileres impagos, o una bonificación sospechosa como pretende hacerse ver en la resolución según las citas allí transcriptas. Los importes por ITC consistieron en la expectativa del Estado por su recaudación pero, precisamente por la retención llevada a cabo, ese dinero nunca ingresó a las

arcas fiscales y, por tanto, nunca se instituyó en ese patrimonio protegido por el tipo penal del art. 173, inciso 7, del código sustantivo.

El cubo nunca podrá ingresar en el espacio creado para acoger una esfera, al menos, claro está, que se fuerce el orificio para darle cabida. Del mismo modo, solo la necesidad de aferrarse a una cómoda figura, violentando su matriz, es la que puede permitir que el caso ingrese dentro de un supuesto de administración fraudulenta, renunciando a su verdadera esencia tributaria.

Es por ello que no me es posible suscribir a la calificación que de los hechos hizo el *a quo*, quizá atado a una apresurada lectura de la resolución de la Cámara de Casación, la que jamás obturó la posibilidad de discurrir sobre delitos tributarios. Por el contrario, específicamente señaló, como presagiando esta circunstancia, que “...no se observa por cierto *ningún impedimento* para que la justicia federal juzgue aún delitos tributarios, posibilidad de avanzar sobre la competencia ajena que no tendría el fuero especial...”, esto es, el Penal Económico (CFCP, Sala I, causa CFP 4943/2016/13/1/CFC2, rta. el 22/11/17, cons. Cuarto – destacado agregado-).

No desconozco que el evento imputado presenta una curiosa redacción al reprocharles el haber aportado la estructura societaria en pos del beneficio personal. Como si el hecho fuese exclusivo asunto de otro al cual sólo se colabora, pero a la vez ideado tan sólo en su propio provecho particular (!). Sin embargo, al dar la razón histórica de esa formulación, el *a quo* especificó que ésta se fundaba en que “...no pagaron el tributo en tiempo y forma –pese a que lo habían percibido de forma inmediata actuando como responsables directos- y, tras refinanciar las

## *Poder Judicial de la Nación*

obligaciones, utilizaron ese dinero indebidamente para favorecer a las empresas de su grupo económico”. La relación precisa y circunstanciada del hecho habla por sí sola. En definitiva, no es otra cosa la que se discute más que una apropiación indebida de tributos. Por tal motivo, es esta figura la que a futuro deberá signar la situación de los imputados sometidos a proceso.

En este marco, ninguna de las argumentaciones de la defensa resulta apta para hacer mella en mi conclusión.

Por un lado, los eventos están suficientemente claros con las probanzas colectadas. Sin perjuicio de la actividad probatoria que el *a quo* estime prudente desarrollar en estima del derecho de defensa invocado, lo cierto es que los elementos hoy reunidos dan sustento a la hipótesis delictiva en estudio.

Por otra parte, la existencia o inexistencia de un reclamo administrativo o judicial sólo importa en órdenes diversos a los que definen los hechos de este proceso (art. 10 de la LPT –insolvencia fiscal fraudulenta).

Del mismo modo, la invocada fragmentación de los sucesos adquiere relevancia frente a una hipótesis distinta de la ponderada, pues lo que importa al caso es la conducta exhibida por el contribuyente mes a mes, ante cada período impositivo, frente a cada tributo no depositado y cuyo monto excediese el que la norma estipuló en cada momento.

Así como no es posible reprochar eventos que han caído bajo el imperio de la cosa juzgada, o de episodios por los cuales no ha existido acusación, tampoco se podría hacerlo sobre períodos impositivos que, pese a inscribirse en el lapso temporal objeto de estudio, fueron debida

e íntegramente saldados. Sin embargo, ello en modo alguno esmerila la cabal naturaleza del hecho y, por tanto, la punición de aquellos ciclos en donde el dinero desvió su camino al servicio de egoístas intereses, los de Cristóbal López y Carlos de Sousa. Ellos, titulares de la empresa Oil Combustibles –por sí o a través de otras empresas-, fueron quienes, con independencia de los actos en particular narrados en la pieza examinada, retuvieron los tributos debidos al fisco obteniendo las ventajas de tal proceder (ver en este sentido, alcances del pronunciamiento de la CPE, Sala A, causas CPE 213/2016/2/CA6 y 213/2016/3/5/CA7, rtas. 25/8/17 y del decisorio de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, Sala D, causa 19981/2016, “Oil Combustibles S.A. s/ concurso preventivo”, rta. el 27/12/17).

De ahí, por tanto, que voto por confirmar los procesamientos de López y de Sousa, aunque en orden al delito previsto y reprimido en el art. 6 de la Ley Penal Tributaria.

III. Pero hay más. Es muy factible que este tipo de conductas ilícitas se desarrolle al amparo de la connivencia o complicidad de funcionarios de la misma administración pública. Por tratarse de tributos nacionales, en el caso sería la Administración Federal de Ingresos Públicos. Aquí es donde se inscribe, pues, la figura de Ricardo Echegaray.

La imputación dirigida a Echegaray se sostiene sobre dos ejes medulares. Por un lado, habría concedido a Oil Combustibles S.A. dos planes de pagos de carácter especial en el marco de sendos expedientes sembrados de diversas irregularidades (expte. 10873-910-2013, decisión del 9/12/13 y expte. 13.288-379-2014, decisión del 15/5/14). Por otra parte, habría omitido desplegar sobre la empresa el debido control de su situación

## *Poder Judicial de la Nación*

ante el fisco y reclamar las deudas existentes, lo que les permitió acceder ilegítimamente a otros planes de pagos, esta vez de carácter general (Planes establecidos por Resoluciones Generales 3756 y 3806).

El aporte brindado tanto por su acción –la aprobación de beneficios especiales-, como por su omisión –la ausencia de controles y reclamos- fue interpretado por el *a quo* bajo el supuesto agravado del tipo penal del art. 173, inciso 7 del C.P.

Acabo de brindar las razones por las cuales encuentro desacertada tal calificación. Sin embargo, tampoco ello debe llevar a confusiones. La incorrección de la figura no impone sin más la remisión del obrar del exfuncionario.

Si bien la Ley Penal Tributaria está atravesada por un común denominador, cual es la infracción del responsable frente al fisco, ella no olvida la participación que a su favorecimiento puedan hacer los agentes públicos. El artículo 13 de la norma repara en tal posibilidad estableciendo, como disposición general, que “las escalas penales se incrementarán en un tercio del mínimo y del máximo, para el funcionario o empleado público que, en ejercicio o en ocasión de sus funciones, tomase parte de los delitos previstos en la presente ley”. Como se ve, no sólo desarrolla un concepto de ampliación de los tipos penales que ella regula, alcanzando los casos de participación en el hecho ilícito de otro, sino que, además, lo hace más allá de las previsiones genéricas del Código Penal. Aquí el partícipe no es equiparado al autor en términos de consecuencia punitiva. Para él, y por la especial relación de confianza depositada, la reacción coercitiva es mucho más grave, incrementada “en un tercio del mínimo y del máximo”.

En el caso advierto que los eventos, al igual que lo acontecido con sus coimputados, resultan irrefutables. Unos quedan acreditados con las mismas piezas suscriptas y con las deficiencias que rodearon cada uno de esos hitos, que el *a quo* bien describe (ver informe de fs. 1707/14 e informe preliminar de auditoría OIP 14/16); los otros a través de la sugestivamente pasiva actitud exhibida por la AFIP durante el tiempo en que el imputado fue su titular y las deudas de Oil Combustible registraban un exponencial aumento hasta culminar en un anunciado proceso concursal. En este último punto, no puede dejar de destacarse las inexplicables “desconfirmaciones” de las que fueron objeto numerosas obligaciones exigibles, obstruyendo así el inicio del respectivo juicio de ejecución fiscal.

Es cierto que no está acreditado que fuese la mano de Echegaray la que cursó la operación informática que truncó el libramiento de la boleta de deuda. Pero tampoco soslayo que en materia penal el hecho no demanda para su sanción de la intervención física de una persona. La instigación o la autoría mediata son claros ejemplos de que el derecho criminal no se encorseta en simples criterios naturalistas para fundar un reproche. De tal modo, el que no pueda establecerse que haya sido él quien llevó a cabo el procedimiento mecánico de “desconfirmar” las obligaciones de Oil Combustibles en nada altera el panorama que se proyecta frente a las constancias de autos, que demuestran que el imputado obró de manera funcional a los intereses de los empresarios

El examen universal e integrado del plexo probatorio y de los acontecimientos que describen, y no bajo la atomización propuesta por la defensa, persuaden entonces acerca de la responsabilidad de

## *Poder Judicial de la Nación*

Echegaray en los hechos. Pero por supuesto que no en la óptica normativa escogida por el *a quo*.

Como se vio, la figura de administración fraudulenta fue erradamente invitada a asistir a este ámbito. Es el artículo 13 de la LPT el que, sin forzar la letra de la norma ni reformular los hechos imputados, permite que las facetas normativas e históricas se integren con plena comodidad al demostrarse –tal como adelanté en la anterior ocasión– que fue el agente público quien orientó su proceder de manera funcional a los intereses de los particulares (ver mi voto en CFP 4943/2016/7/CA5, rta. el 14/2/17).

No desconozco que la calificación que estimo acertada supone enfrentar un eventual escenario punitivo más gravoso que el que habilita el art. 174 inciso 5 del C.P. Sin embargo, ya he tenido ocasión de destacar que no puede juzgarse aquí un caso de *reformatio in pejus* cuando los hechos permanecen impasibles y sólo resta al juez decir con sabiduría el derecho (ver de esta Sala, causa 43.658, “C., M. s/ lesiones en riña”, reg. Nro. 949, rta. el 23/9/10).

Aquí los hechos se conservan tal como fueron imputados. Ricardo Echegaray: “convalidó los trámites llevados adelante”, “permitió que la empresa en cuestión no pagara el impuesto a los combustibles líquidos en tiempo y forma”; “omitió deliberadamente realizar reclamos judiciales de deudas”. Por ello, *iura novit curia* mediante, estoy en condiciones de afirmar, sin mengua de los derechos fundamentales, que tales eventos, como fueron descriptos por el juez en su decisorio, ingresan en el art. 13 de la LPT.

En consecuencia, tanto López y de Sousa, como Echegaray, deberán afrontar las ulteriores instancias del proceso penal. Los

hechos acreditados en el sumario así lo demandan, más allá de cuál sea la calificación legal que finalmente defina los futuros cauces de la causa según la perspectiva que de ellos tengan los acusadores y la óptica que prime en el saber último de los jueces. Por lo pronto, ellos marcan el decidido sometimiento de los imputados al devenir del proceso.

IV. La pregunta que aún resta contestar es ¿si acaso ese trayecto debe ser recorrido por los imputados de modo libre, como su estado de inocencia dicta, o sometidos a encarcelamiento, como su presunción de culpabilidad permite?

A fin de no frustrar la meta de un proceso, no sólo penal, sino cualquier proceso judicial, la ley permite hacer uso de las medidas cautelares. Muchas veces, por su gravitación, estas medidas pueden llegar a confundirse en su ejecución con el objeto mismo en disputa. Si se trata de la obtención de una suma de dinero la cautelar puede implicar el depósito preventivo del monto; si se procura evitar que una decisión se lleve a cabo se suspenderá su ejecución mientras dure el proceso; si existen indicios de que una persona fue autora de un delito y puede evadir el cumplimiento de su sanción es posible encarcelarla preventivamente; ordenar, a su respecto, una *prisión preventiva*.

Dos requisitos deben acudir a su dictado. La verosimilitud del derecho invocado, esto es, que existan elementos que den apariencia de razón al reclamo del caso –la deuda, lo ilegal del acto, el delito-; y el peligro en que la demora en la sustanciación de la causa torne ilusoria la futura ejecución de la sentencia, o sea, que el deudor ya no tenga bienes, que no puedan retrotraerse los efectos del acto, que el culpable se haya fugado.

## *Poder Judicial de la Nación*

Pero a su vez debe existir una correlación entre la medida cautelar y el fin del juicio. Tanto por su utilidad como por su proporcionalidad, la medida precautoria debe servir a los fines del objeto del proceso que se trate y constituir la mínima interferencia posible para esos objetivos. De nada sirve al acreedor que el juez comercial, por ejemplo, inhabilite a su deudor a conducir automóviles. Del mismo modo, tampoco una medida en sí idónea puede exceder los límites de lo necesario. En el caso, si la deuda reclamada asciende a cien mil pesos no es posible imponer un embargo por dos millones.

En nuestra área, el encarcelamiento preventivo debe ir en necesaria armonía con el objeto del juicio. Los auténticos fines del proceso penal son dos, aunque se podría decir que uno no es sino instrumental al otro (arts. 280 y 319 *in fine* del C.P.P.N.). La averiguación de la verdad de los hechos en definitiva tiende a la meta máxima de hacer reinar la ley criminal allí donde se acreditó la comisión de un delito. En definitiva, no se trata sino siempre, y en todos los casos, de asegurar la aplicación de la ley, esto es, de hacer efectiva la ejecución de la pena que es su lógica consecuencia.

En estos términos, y atendiendo a que la prisión constituye la sanción por excelencia, una cautelar que suponga la privación de la libertad de una persona –de darse los requisitos- resultará procedente en tanto y en cuanto se ordene a los efectos de afianzar aquellas metas.

Pero si el encarcelamiento es convocado para tutelar otras finalidades, digamos, accesorias al proceso penal; donde ya no se debate el aseguramiento de una pena de prisión efectiva; donde el único móvil del acto es la reparación de la consecuencia pecuniaria del hecho, nada hay que lo justifique. Y no me refiero siquiera a que se trate de una

*pena* de prisión por deudas. Me refiero al extravío de garantizar una deuda con la *prisión* como instrumento *cautelar*.

El mismo ordenamiento ritual se encarga de establecer esa discriminación jerárquica al habilitar aquellos casos en los cuales una persona puede ser detenida preventivamente de aquellos en los que tal posibilidad está vedada. En este punto, cuando el delito *no* tiene prevista pena de prisión como consecuencia punitiva la posibilidad de una privación de la libertad queda desterrada en el curso de un proceso. Nótese que el artículo 282 indica la simple citación para estos casos, y no su detención, a la vez que tiene en miras la escala de la pena de prisión del delito al tiempo de decidir un encierro preventivo (art. 312). La ley no brinda ejemplo alguno de que un hecho sancionado tan sólo con multa pueda ser objeto de semejante medida cautelar.

Pues bien, aquí es una consecuencia pecuniaria la que busca garantizarse con el encierro de Cristóbal López y de Carlos de Sousa. El mismo juez lo reconoce. Su decisión se basaría en que ellos obstruyeron una medida orientada a “...prevenir manejos, transferencias o disposiciones de los bienes que pudieran *eventualmente* *afectarse al cobro del crédito* fiscal que le correspondiere a la AFIP...” (lo destacado me pertenece).

En particular se trató de “...haber vendido sus tenencias accionarias –cuando les estaba vedado conforme ya fue expuesto- con anterioridad a haber solicitado autorización para ello”. Además, “...los imputados decidieron –en su carácter de accionistas- cambiar la composición del directorio, el que quedó conformado por los compradores”. En este último punto no me resulta indiferente advertir que el mismo juez de grado aún hoy “dialoga” judicialmente con quienes

## *Poder Judicial de la Nación*

sucedieron a los imputados en el directorio empresarial. Incluso cuando identificó en tal acto un proceder espurio que reclamó la formulación de una denuncia penal y la privación de la libertad ambulatoria de los recurrentes, el magistrado ha dado trámite a las peticiones formuladas por aquellos a quienes los imputados cedieron su sitio en el órgano directivo de la compañía (fs. 8668/80, 8792, 8903/7, 8908/10 del incidente de medida cautelar).

Pero eso en nada gravitó. Sin retrimiento alguno; sin siquiera titubear frente a las mismas evidencias del sumario, el Dr. Ercolini se creyó en condiciones de encarcelar a los recurrentes al afirmar que “...existe un serio peligro de obstrucción de la investigación ello; a través del *comportamiento hostil de los imputados frente a las medidas de carácter patrimonial* ordenadas en autos” (destacado agregado).

Lo transcripto me exime de mayores explicaciones. Si por algún momento se puso en tela de juicio mi interpretación acerca de los presupuestos de la prisión preventiva dictada, el *a quo* acaba de aclarar el punto. En pocas palabras, López y de Sousa están presos para asegurar la reparación del daño patrimonial generado por el hecho.

Si no fuera porque la libertad de dos personas es la que sufrió el descarrío del caso, no podría dejar de tildar de hilarante que esa misma razón—la reparación del daño— fue invocada para justificar la cautelar pecuniaria que acompaña el dictado de todo auto de procesamiento (art. 518 C.P.P.N.). Así, con miras a “proceder al embargo preventivo o incautación de los bienes...”, el juez ponderó la deuda que Oil Combustibles SA mantiene con el fisco. Sí. Esa misma que antes justificó el dictado de medidas cuya vulneración motivó que López y de Sousa lleven ya casi tres meses en detención. Esa misma que, en el mismo

temperamento y sin solución de continuidad, lo llevó a señalar que “...para poder, *eventualmente, cubrir la deuda que Oil Combustibles SA mantiene con el fisco y, a su vez, hacer frente a los daños y perjuicios que pudiera demandar la AFIP* y a las costas del proceso, [entendió] pertinente en la presente fijar provisoriamente el monto en \$17.042.509.692” (el destacado me pertenece).

Una vez más en pocas palabras. Lo que el juez dispuso no fue un procesamiento, sino un *embargo con prisión preventiva*. El objeto llamado a ser custodiado –la intangibilidad del patrimonio como garantía del acreedor- al unísono fue doblemente tutelado: de forma adecuada, por la medida exigida por el art. 518 del C.P.P.N., y de manera arbitraria, al echar mano del instituto reglado por el art. 312 del C.P.P.N.

En este punto no está de más recordar que por hechos de idéntica naturaleza, aunque en orden a otros tributos (Ganancias e Impuesto al Valor Agregado), ambos imputados fueron procesados a mediados del año pasado sin que, siquiera por un instante, se hubiese debatido la restricción a su libertad ambulatoria.

Ello no sucedió incluso cuando en esas actuaciones, desde hace tiempo, se barajó una posible atribución de responsabilidad en orden al delito de asociación ilícita (ver resolución adoptada por el titular del Juzgado en lo Penal Económico N° 11, causa CPE 213/16, reg. 11/2018, rta. el 2/2/18).

Sin ir más lejos, en la misma causa 3732/16 –conexa a la presente- esta Sala confirmó el procesamiento de los recurrentes por el delito de asociación ilícita en calidad de organizadores, a la vez que se amplió los alcances del temperamento a las figuras de lavado de activos y

## *Poder Judicial de la Nación*

ofrecimiento de dádivas. Sin embargo, aun frente a la escala penal contemplada por la ley para estos casos, no se debatió la imposición de su encierro cautelar. Por el contrario, se consideraron suficientes las pautas impuestas en los términos del art. 310 del ordenamiento ritual. Específicamente se dijo, incluso, que se observaba “que las condiciones establecidas por el auto de mérito suponen un recaudo mínimo y razonable, teniendo en cuenta las características del suceso pesquisado y la pena prevista para los delitos imputados” (CFP 3732/16/49/CA9, rta. el 30/11/17, del voto del Dr. Bruglia).

Todo ello demuestra que no es la expectativa de pena la que motiva el encierro cautelar. De hecho, su solitaria invocación jamás podría serlo. Ni ahora, ni nunca (CFCP, Plenario N° 13, “Díaz Bessone”, del 30/10/08). No. El aseguramiento de las deudas contraídas fue el único argumento que cimentó la privación cautelar de la libertad.

Las cosas más obvias son a veces las más difíciles de explicar. La palmaria improcedencia de la prisión preventiva dictada en el caso es una de ellas. No existe tratado internacional ni auspiciosa declamación que justifique la prisión como garantía del acreedor. Imaginemos un juez comercial dictando la prisión preventiva del deudor para asegurar la intangibilidad de la masa de bienes (!). ¿Cómo es que esa obviedad no salta a la vista aquí?

Hace ya algún tiempo un recordado sociólogo ilustraba con claridad las limitaciones del derecho penal. “El guerrero lleva armadura, el amante flores. Están equipados de acuerdo con las expectativas de lo que va a pasar, y sus equipos aumentan las posibilidades de realización de esas expectativas. Lo mismo ocurre con el derecho penal”

comenzaba Nils Christie su texto sobre “Las imágenes del hombre en el derecho penal moderno”.

Más allá de la concepción filosófica a la que responde, la afirmación es irrefutable. Con independencia de las diferencias entre el aspecto sustantivo y formal, no importa cuál sea el conflicto del que se trate, la respuesta que puede brindar una lógica inscrita en el derecho penal será la misma: el uso de la prisión.

En este caso, y sin adentrarme en el análisis acerca de las fronteras de actuación del juez en lo criminal, se hizo avanzar el proceso penal y sus mecanismos a afrontar situaciones propias de otras áreas. Una realidad que debió ser atendida por el fuero mercantil –que incluso está actual y activamente interviniendo- fue apropiada por el juez penal, medida con la misma vara del sistema punitivo, y contestada con la misma reacción (causa 19981/2016, Oil Combustibles S.A s/concurso preventivo, del Juzgado en lo Comercial N° 5).

Se puso en pie de igualdad las gestiones comerciales de López y de Sousa con las de un imputado que es sorprendido intentando abandonar el país; se equipararon sus decisiones empresariales con las de quien es atrapado en la tarea de destruir evidencias de una investigación criminal. Se borraron de un solo golpe las líneas que trazan la división entre el campo de actuación del derecho penal y el comercial. Se eliminaron así las represas que contienen las extremas herramientas reservadas al primero, cuyo poder coercitivo consecuentemente se vio derramado, sin límite, sobre una materia que le es ajena.

En definitiva, todo este caos jurídico, todo este burdo desconocimiento de competencias es lo que culminó con el empleo de

## *Poder Judicial de la Nación*

mecanismos incongruentes. No se barajó la posibilidad de echar mano de cautelas propias del derecho mercantil, orientadas a la protección de la empresa y, por tanto, al patrimonio como garantía de los acreedores, sin mengua de atender también sus costados sociales. No se evaluó el desplazamiento de los imputados de la dirección societaria. En suma, no se ponderaron más medidas, ni regulares ni atípicas. Solamente una: la prisión.

Los riesgos que ponen en jaque la consecución de las metas del proceso penal pueden ser neutralizados con el encierro preventivo.

El riesgo que, según el juicio del magistrado, atenta contra el fin de un proceso entablado a la *recuperación de bienes* buscó ser contenido acudiendo... ¡al *encierro preventivo* también!

Ni siquiera la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción, que sistemáticamente se invoca en estos órdenes –y de la que no resulta una excepción el voto de mi colega de Sala (legajo 20)-reclama tal extremo. Ella refiere a la necesaria sanción de actos de corrupción, a la implementación de medidas para su evitación, a la reparación del daño una vez que este fue causado. Pero en modo alguno justifica que la prisión sea empleada en esta última dirección.

Por el contrario, al referirse al tema del encarcelamiento preventivo el Tratado es muy claro en el único fin que puede demandar el encierro del acusado. “Cuando se trate de delitos tipificados con arreglo a la presente Convención, cada Estado Parte adoptará medidas apropiadas, de conformidad con su derecho interno y tomando debidamente en consideración los derechos de la defensa, con miras a procurar que, al imponer condiciones en relación con la decisión de conceder la libertad en

espera de juicio o la apelación, *se tenga presente la necesidad de garantizar la comparecencia del acusado en todo procedimiento penal ulterior*” (Art. 30.4 -destacado me pertenece-).

Por lo demás, cuando se trata de asegurar la reparación del daño, la Convención habla de que “Cada Estado Parte adoptará las medidas que sean necesarias para permitir la identificación, la localización, el *embargo preventivo o la incautación* de cualquier bien a que se haga referencia en el párrafo 1 del presente artículo con miras a su eventual *decomiso*” (art. 31.2).

Como se ve. El decomiso de los bienes, incluso de manera “preventiva”, es una cosa. El *decomiso de la libertad*, es otra bien distinta.

Y esto último fue lo que sucedió aquí. Pero incluso con un ingrediente aún mayor.

No es sólo la esencia del motivo invocado para privar de la libertad a López y de Sousa la que desafía la razonabilidad de la medida. También su contexto proclama su alevosa arbitrariedad.

En este punto no puedo dejar de destacar, como lo enfatiza la defensa, el “errático” proceder descrito por el juez quien esgrimió como razón de su pronunciamiento una conducta que ya conocía desde hacía un tiempo y a la que dispensó un tratamiento distinto al que le dio en el decisorio.

Nótese que ya desde fines de octubre del pasado año los imputados solicitaron al juez el levantamiento de la inhibición general de bienes en razón de las gestiones para transferir las tenencias accionarias del “Grupo Indalo”. Sin embargo, lejos de convocar a una orden de arresto, tal

## *Poder Judicial de la Nación*

planteo fue sustanciado por el juez (fs. 7720/3, 7724, 8031/4, 8035 y 8148/56 del incidente de medida cautelar).

Finalmente, ninguna de las razones “accesorias” que el juez brindó en una ulterior resolución –venida en examen en el legajo 20– despliega un panorama capaz de variar la visión del asunto. Siempre con el acento puesto en la protección del patrimonio con miras a la reparación del daño generado por el delito, se aluden a situaciones, más que pretéritas, diría prehistóricas, pues se remontan a tiempos previos a la formación de esta causa. O bien se aluden a sucesos acaecidos en otro proceso, ese de corte comercial que, no obstante, es subestimado por el mismo juez de grado en cada una de sus decisiones. Y hasta se rememoran extremos que ni siquiera gravitaron negativamente en la validez del juicio concursal iniciado, cuyas instancias se han conservado aun frente a la decisión del Alto Tribunal al fijar el ámbito territorial donde debía tramitar.

Por lo demás, no puedo soslayar que el juez bien pudo indicar cuáles son las pautas que deben realmente meritarse a la hora de decidir qué cautelares acompañarán el auto de procesamiento de un imputado. Fue en ese marco que ponderó que Echegaray no debía verse afectado por el dictado de su prisión preventiva puesto que “...no registra antecedentes condenatorios, como así tampoco declaraciones de rebeldía vigentes...” También señaló que “hay certeza acerca de su identidad y de su lugar de residencia”, del mismo modo en que destacó que “en el transcurso de la investigación se encontró a derecho y compareció a los llamados efectuados por parte del tribunal”. Pues bien, fue el mismo juez Ercolini quien reconoció que esas mismas circunstancias se harían extensivas a López y a de Sousa. Ello, claro está, hasta el preciso momento en que decidió incorporar a su razonamiento la estimación de situaciones

extrañas al fuero criminal. Si el encierro cautelar fuera el modo adecuado de tutelar las acreencias del Estado, no puedo imaginar cuántos otros empresarios debieran estar acompañando hoy, sin juicio de por medio, a Cristóbal López y a Carlos de Sousa. No se necesitaría otra cosa que hacer un repaso por los más voluminosos procesos que transitan en sede comercial. Pero es evidente que la *suerte* no les sonrío a todos por igual...

Es por todo lo expuesto que me veo en el imperativo de revocar los alcances de la prisión preventiva decretada a Cristóbal López y de Carlos de Sousa, ordenando su inmediata libertad, de no mediar otro impedimento. Ello, sin perjuicio de someterlos, en atención a su situación frente al proceso, a las pautas previstas en el art. 310 del C.P.P.N. en igual sentido a las ya impuestas al tiempo de dictar sus procesamientos en el marco de la causa CFP 3732/16, así como a aquellas otras que el *a quo* estime pertinentes a los fines de asegurar las metas del proceso penal.

V. Por último, en lo que refiere al embargo, esta vez sí ordenado al consecuente y provechoso fin de garantizar en medida suficiente la indemnización civil y las costas del proceso, advierto que asiste razón a las defensas en que se han incluido períodos fiscales que escapan de la imputación.

Al disponer el embargo de los imputados por la suma de \$17.042.509.692 el *a quo* admitió de manera íntegra el reclamo del actor civil –la AFIP- sin advertir que en él se incorporó deuda por ciclos que no forman parte del universo temporal de este expediente, limitado, con sus ciertas excepciones, tan sólo a los tributos por ITC no abonados entre mayo de 2013 y agosto de 2015. Los períodos previos o posteriores a ese momento, o por intimaciones originadas en otros impuestos, no pueden

## *Poder Judicial de la Nación*

tener gravitación al estimar el embargo pues no constituyen materia afectada por el delito reprochado, y que requiera su urgente tutela (ver fs. 8218/24 del incidente de medida cautelar).

Por lo demás, al indicar tan puntillosa cifra, que acoge sin discusión la propuesta unilateral del demandante, se olvidó de ponderar aquellos otros conceptos que, no obstante, antes rescató: las costas del proceso. Así, la estimación pecuniaria ha dejado de lado los cargos destinados a solventar los honorarios de los profesionales intervinientes, la tasa de justicia y los demás gastos que deban afrontarse en el devenir del proceso.

Sin embargo, discrepo con la ponderación efectuada por mi colega preopinante en cuanto, a los fines de superar aquellas falencias, formuló un cálculo tentativo en el cual se incluyen los intereses que la deuda habría de devengar en el devenir del proceso, como concepto que no corresponde a esta magistratura merituar.

Por tal motivo, y en subsanación de aquellos defectos que, por un lado, han pecado de excesos y, por otro, de omisiones, considero prudente fijar el monto del embargo a imponer sobre los recurrentes en la suma de pesos 8.945.000.000, haciendo extensiva tal solución a idéntica medida dictada respecto del patrimonio de Echegaray (art. 441 C.P.P.N.).

VI. Por lo demás, la defensa de Cristóbal López y de Carlos de Sousa atacó también los puntos dispositivos XI y XII de la resolución en examen.

Con respecto a la primera de las medidas dispuestas –la inmovilización de las cuentas de los nombrados- lo cierto es que el recurrente, más allá de expresar su discrepancia, omitió brindar los

argumentos necesarios para examinar sus objeciones y, en su caso, rever la procedencia de lo ordenado.

En lo que refiere al segundo aspecto, por el que se decretó la inhibición general de bienes de otras empresas, el letrado no acompañó los instrumentos necesarios para acreditar la personería para obrar en favor de sus derechos. Por lo tanto, no siendo sus defendidos quienes tienen interés en los alcances de la medida, ni haber alegado satisfactoriamente que ese sea el caso, los Dres. Carlos Beraldi y Ary Rubén Llernovoy carecen de la legitimación para impugnar tal aspecto del resolutorio.

En consecuencia, voto por:

1. CONFIRMAR PARCIALMENTE el punto I del resolutorio obrante en copias a fs. 1/60, en cuanto dictó el procesamiento de Ricardo Daniel Echegaray, CALIFICANDO su obrar como autor del delito previsto en el art. 13 de la ley 24.769 en razón de los hechos del sumario.

2. CONFIRMAR PARCIALMENTE los puntos III y V del decisorio en cuanto ordenan el procesamiento de Cristóbal Manuel López y Carlos Fabián de Sousa, CALIFICANDO su obrar como coautores del delito previsto en el art. 6 de la ley 24.769 en razón de los hechos del sumario, REVOCANDO la prisión preventiva dictada y ORDENANDO su inmediata libertad, haciendo aplicables al particular las pautas impuestas en los términos del art. 310 del C.P.P.N. en el marco de la causa CFP 3732/16, y aquellas otras que el *a quo* estime pertinentes a los fines de asegurar las metas del proceso penal.

3. REVOCAR PARCIALMENTE los embargos dispuestos en los puntos II, IV y VI del temperamento venido en revisión, FIJÁNDOLOS en la suma de \$8.945.000.000 (arts. 441 y 518 del Código Procesal Penal de la Nación).

4. DECLARAR MAL CONCEDIDOS los recursos de apelación deducidos por los Dres. Carlos Beraldi y Ary Rubén Llernovoy contra los puntos resolutivos XI y XII del decisorio examinado.

**El Dr. Eduardo G. Farah dijo:**

Los dos votos que anteceden coinciden en la decisión de confirmar el procesamiento dictado en primera instancia respecto de los tres imputados al tener por acreditado -con el grado de certeza exigido para esta etapa del proceso- por un lado que la firma OIL Combustibles S.A., integrante del Grupo Indalo, conducido por Cristóbal Manuel López y Carlos Fabián De Sousa, percibió varios miles de millones de pesos en concepto de Impuesto a la Transferencia de Combustibles -ITC- de los que se apropiaron no ingresándolos a la AFIP en los plazos legalmente previstos, con el aditamento de que utilizaron en el tiempo esos fondos para financiar otras operaciones de aquel grupo; y por el otro, que Ricardo Daniel Echegaray, en su condición de administrador federal del citado organismo, otorgó de manera irregular a la empresa planes de pago especiales y generales merced a los cuales aquellos pudieron postergar en el tiempo el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Discrepan, en cambio, sobre: 1) la tipificación penal de esos hechos (el Dr. Bruglia estimó correcta la de “administración fraudulenta en perjuicio de la administración pública” adoptada en la resolución de 1ª instancia, en tanto el Dr. Ballestero propició su modificación por la de “apropiación indebida de tributos”); 2) la

mantención de las prisiones preventivas de López y De Sousa (el Dr. Bruglia propuso confirmarlas mientras que el Dr. Ballestero propició su revocación e imposición de medidas restrictivas en los términos del art. 310 del CPPN); 3) la inclusión de intereses sobre el monto a imponer en concepto de embargo y 4) la convalidación de otras medidas cautelares de naturaleza patrimonial sobre los imputados y otras personas jurídicas del grupo (el Dr. Bruglia propuso su confirmación en tanto el Dr. Ballestero postuló que quedaran firmes declarando mal concedidos los recursos contra ellas introducidos).

Circumscripata mi intervención a los exclusivos alcances arriba apuntados, diré que en punto a todo ello adhiero a los fundamentos expuestos por el Dr. Ballestero, a los que agrego las siguientes consideraciones.

**1) Encuadre legal:**

La conducta que se tuvo por probada “prima facie” encuadra perfectamente, respecto de López y De Sousa, en el tipo del art. 6 de la Ley 24.769 (*“Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el agente de... percepción de tributos nacionales .... que no depositare, total o parcialmente, dentro de los diez (10) días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el tributo ... percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de cuarenta mil pesos (\$ 40.000) por cada mes”*), en función de lo dispuesto en el art. 14 de dicho cuerpo normativo (*“Cuando alguno de los hechos previstos en esta ley hubiera sido ejecutado en nombre, con la ayuda o en beneficio de una persona de existencia ideal ... la pena de prisión se aplicará a los directores, gerentes,*

## *Poder Judicial de la Nación*

*síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores .... que hubiesen intervenido en el hecho punible ... ”).*

Esto último, en virtud de que se tuvo por acreditada en los votos precedentes la intervención de los nombrados en la administración de la sociedad obligada. En el caso de De Sousa, por su condición de presidente del Directorio de dicha sociedad. Y respecto de López, en tanto integrante del grupo societario al que dicha sociedad pertenece, sin que pueda a esta altura aceptarse, por los motivos explicitados por mis colegas en los votos precedentes, que él no tuvo injerencia en las actividades y desarrollo de la empresa y que fue ajeno a semejante acumulación de deuda ante el Fisco por la retención del impuesto a la transferencia de combustibles por parte de una de las empresas más importantes de su grupo económico. Este criterio de imputación, que en todo caso podría ser revisado en instancias ulteriores del enjuiciamiento, se encuentra suficientemente acreditado en su base fáctica para las exigencias del art. 306 del CPPN, y responde en definitiva a la idea de que *“en el caso del art. 14 de la Ley Penal Tributaria argentina pareciera que la expresión “administrador” denota la intención del legislador de establecer un término amplio que incluya a quienes .... actúen en nombre de la empresa además de los expresamente detallados: director, gerente, síndico y miembros del consejo de vigilancia ... ”* (Borinski, Galván Greenway, López Biscayart y Turano, “Régimen Penal Tributario y Previsional”, editorial Rubinzal-Culzoni, pg. 182).

No es menor, también sobre ese asunto, lo señalado por el Dr. Ballesterio en punto a que análogo criterio de imputación, y por ende, idéntica calificación legal, se aplicó respecto de los imputados por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico de esta ciudad,

Sala A (causas CPE 213/2016/2/CA6 y 213/2016/3/5/CA7, resueltas el 25/8/2017).

Y en relación a Echegaray, también concuerdo con el Dr. Balletero en que su conducta se ajusta al supuesto del art. 13 del mismo cuerpo legal que prescribe que *“Las escalas penales se incrementarán en un tercio del mínimo y del máximo, para el funcionario o empleado público que, en ejercicio o en ocasión de sus funciones, tomase parte en los delitos previstos en la presente ley. En tales casos, se impondrá además la inhabilitación perpetua para desempeñarse en la función pública”*, siendo que entre los fundamentos de la agravante está implícito el castigo de la corrupción que caracteriza al hecho investigado en estas actuaciones (conf. ob. cit., p. 167), no advirtiendo en el cambio de la calificación que aquí se propicia agravio para la defensa del nombrado desde que no se alteran los hechos intimados en su declaración indagatoria.

La subsunción en la figura de la “administración fraudulenta” del art. 173, inc. 7, en función del art. 174, inc. 5, del Código Penal, a la que recurre tanto la resolución apelada cuanto el primer voto de este Acuerdo, prescinde a mi juicio de considerar que está pacíficamente aceptado que quedan fuera de dicho tipo penal *“las defraudaciones de carácter impositivo o fiscal, por cuanto tienen un régimen especial de aplicación”* (Baigun-Zaffaroni, Código Penal, editorial Hammurabi, tomo 7, pg. 392) siendo que la jurisprudencia ha resuelto que aquella figura procura *“proteger lo que ya es patrimonio del Estado; sin embargo, no protege la incolumidad o integridad del régimen impositivo nacional o provincial, que constituye una defraudación fiscal tendiente a obstruir el*

## *Poder Judicial de la Nación*

*poder financiero de la administración”* (D`Alessio, Código Penal, editorial La Ley, tomo 2, pg. 519/20).

Además, el error en que -a mi juicio- se sustenta aquella subsunción radica en subvertir el orden cronológico de los acontecimientos, anteponiendo el otorgamiento irregular de planes de pago especiales y generales a Oil Combustibles S.A. por parte del administrador federal de la AFIP, a la percepción y no depósito del tributo por parte de la compañía, que se verificó mucho tiempo antes.

Poco esfuerzo requiere, entonces, advertir que la calificación legal escogida por el Dr. Ballesteros es la acertada y que ello se ajusta además a los lineamientos trazados por la Sala I de la Cámara Federal de Casación Penal en la resolución por la que adjudicó competencia a este fuero -y no al Penal Económico- para entender en autos, donde señaló que *“no se observa impedimento para que la justicia federal juzgue aún delitos tributarios, posibilidad de avanzar sobre la competencia ajena que no tendría el fuero especial en favor del cual se desprendió, irrazonablemente, dicha competencia en esta causa”* (CFCP, Sala I, CFP 4943/2016/13/1/CFC2, Registro n° 1586/17, del 22/11/2017).

### **2) Prisiones Preventivas:**

La prisión preventiva de Cristóbal Manuel López y Carlos Fabián De Sousa fue dispuesta sobre la base de un afirmado riesgo de entorpecimiento de la investigación que existiría en cabeza de ellos. Se sostuvo que ese peligro encontraba sustento en datos que surgen del expediente.

Esto, simplemente, no es así. Porque las actuaciones no revelan ocultamiento sino lo contrario. Porque los fines que dicen perseguirse con la medida cautelar están cubiertos por otra, que es por

cierto la legalmente prevista para ello. Y porque, desde una mirada global de la hipótesis sobre la que se trabaja, el encarcelamiento de los imputados es incoherente con el criterio adoptado por el mismo juez al mantener la libertad ambulatoria del funcionario público consorte de causa, o el que respecto de ellos mismos se adoptó en otros legajos conexos. Es incompatible, también, con la poca actividad investigativa llevada adelante sobre aspectos directamente vinculados de los hechos. Me explico:

(A) En este caso, los imputados solicitaron expresamente al juez que autorizara a vender acciones sujetas a una inhibición general de bienes; a la par que informaron formalmente del cambio de administradores de la empresa en cuestión. Repito: se trató de peticiones formuladas en el “incidente de medidas cautelares” que podrán ser pertinentes o no, pero que fueron sometidas voluntariamente a la jurisdicción del Tribunal y canalizadas a través de la incidencia creada, precisamente, para dirimir ese tipo controversias.

El primero de los escritos se titula “*INFOMAN. SOLICITAN AUTORIZACIÓN*” y dice: “*I. Objeto: Que, a mérito de las razones que serán indicadas en el capítulo siguiente, venimos a solicitar que se disponga el levantamiento de la inhibición general de bienes ordenada en autos a efectos de autorizar la transferencia de las tenencias accionarias del denominado Grupo Indalo. En ese sentido, respetuosamente petitionamos que con carácter previo se recabe toda la documentación e información pertinente, se convoque a los potenciales compradores, se corra vista a las partes interesadas y, finalmente, se resuelva favorablemente la petición deducida. II. Fundamentos.... III. Petitorio: ... 2. Se recabe toda la documentación e información pertinente*

## *Poder Judicial de la Nación*

*y se convoque a... a efectos de brindar las explicaciones que se requieran para llevar a cabo la operación comercial en cuestión. 3. Una vez que se cuente con todos los elementos necesarios, se corra vista a la AFIP, a los veedores designados y al Sr. Representante del Ministerio Público Fiscal, a efectos de que se expidan sobre la viabilidad de la operación... 4. Finalmente, se resuelva en forma favorable la petición y se disponga el levantamiento de la inhibición general de bienes ordenada en autos a efectos de permitir la transferencia de las tenencias accionarias del denominado “Grupo Indalo”. Proveer de conformidad....” (sic).*

El segundo de los escritos se titula también “*INFORMAN. SOLICITAN AUTORIZACION*” y en la parte respectiva los “adquirentes propuestos” del paquete accionario expresan: “... *debemos manifestar que adherimos a la solicitud de levantamiento de la inhibición general de bienes dispuesta respecto de Cristóbal Manuel López y Carlos Fabián De Sousa, al solo efecto de permitir la transferencia a favor de OP INVESTMENTS LLC exclusivamente de las acciones de las sociedades que conforman el “Grupo Indalo”...*” (sic).

No advierto que haya existido ocultamiento o ardid en ese proceder; tampoco se invocó en la resolución apelada ninguna prueba independiente que haga pensar lo contrario. Es fácil advertir que los activos se hallaban (se hallan) afectados a la “inhibición general de bienes” que el juez había dispuesto. Sin autorización judicial no había perfeccionamiento posible del traspaso.

Y la propia letra de los escritos presentados, y de las cláusulas de los contratos allí transcriptas, así lo reconoció. La cesión -ahí lo dice- se hallaba condicionada al levantamiento de las restricciones que por entonces ya pesaban sobre las acciones. Similar es la situación de las

modificaciones producidas en el directorio de la compañía. Se trataba –y se trata actualmente- de una cuestión indefectiblemente sometida a múltiples mecanismos de control: los que había implementado el propio Juzgado instructor a través de veedores –que actúan hasta el presente-, los de las partes acusadoras, los de la AFIP, y los que corresponden al marco del concurso preventivo que transitaba la compañía investigada. No es menor, en ese contexto, que el juez del concurso preventivo finalmente aceptara la actuación de los nuevos directores de la empresa, situación ésta que -a estar a las constancias del expediente- se mantiene hasta el día de la fecha, sin perjuicio de que, ante la eventual ocurrencia de algún proceder espurio, aquéllos cargan con la obligación de formular la denuncia penal correspondiente.

Insisto. Se las comparta o no, es irrefutable que las propuestas y acuerdos fueron formalmente puestos en conocimiento en los marcos judiciales correspondientes y en el contexto de una amplia fiscalización. Este punto está documentado. Inferir de allí, a falta de otros elementos independientes, riesgo procesal justificativo de la privación de la libertad -lo que supone reunir indicios distintos a los que dieron pie a la medida cautelar patrimonial- es irrazonable.

(B) Se invoca la obligación del Estado de combatir la corrupción, establecida en la Constitución Nacional, las leyes e instrumentos internacionales, como justificación de las detenciones dispuestas. ¿Es posible que el cumplimiento de ese indudable deber, que constituye un compromiso fuerte asumido ante la comunidad internacional, conduzca en determinados supuestos a imponer restricciones a la libertad ambulatoria de los acusados de delitos de esa especie? Claro que sí.

## *Poder Judicial de la Nación*

Obviamente, la propia Constitución y la propia ley exigen que ello ocurra si, y solo si, lo contrario supone un riesgo concreto para el normal desenvolvimiento del proceso seguido sobre la base de esa hipótesis.

A poco que se contraste la meta trazada con otros criterios empleados en la causa, se advertirá la incoherencia de la solución a que se llegó.

En efecto. Si a quien fuera el jefe de la AFIP durante alrededor de una década y se lo procesó en la misma resolución como el actor principal de la pretendida “administración fraudulenta” constitutiva de un acto de corrupción no se le dictó prisión preventiva -cuestión que los acusadores no objetaron-, es inviable sostener que en cabeza de los dos detenidos -que eran ciudadanos particulares a la época de los eventos y lo siguieron siendo después- estén dadas las condiciones para entorpecer la investigación u otras cuestiones relevantes para el enjuiciamiento.

Más aún: en la causa nro. 5048/16, caratulada “Grupo Austral y otros s/ abuso de autoridad y violación de los deberes de funcionario público” (conocida como “Obra Pública”, del registro del mismo Juzgado Federal n° 10) tampoco el Juez instructor optó por encarcelar preventivamente a autoridades de las más altas jerarquías del país, que supuestamente operaron en forma permanente y continuada en el tiempo con el objeto de cometer distintos delitos. Ni siquiera se adoptó esa tesitura con relación a López y De Sousa en la causa conocida como “Los Sauces”, también declarada conexas con aquella, cuando se dictaron sus procesamientos junto con el de otros imputados.

Por cierto que en ambos casos el pronunciamiento original fue revisado en instancias superiores, sin que se hayan

oportunamente señalado objeciones de ningún tipo sobre la libertad de los involucrados.

(C) En la misma línea, tampoco parece coherente en este sumario la invocación actual de la necesidad del encarcelamiento para asegurar la persecución judicial de los delitos de corrupción, cuando el avance de la investigación a lo largo del tiempo no respondió, precisamente, a ese compromiso.

Y en orden a ello me permito recordar que en el fallo dictado en este expediente por la Sala I de la Cámara Federal de Casación Penal (reg. Nro. 1586/17 ya citado, del 27/11/2017) se remarcó la vinculación que existía entre estos hechos y el objeto de las causas conexas, y se hizo especial hincapié en que el análisis sesgado de la hipótesis global preconizada por el fiscal -Dr. Gerardo Pollicita- importaba atentar contra la “integridad” y la “incolumnidad” de las pesquisas.

Lo demás está a la vista. Aún hoy sigue sin investigarse adecuadamente la forma en que, por sus relaciones con funcionarios de gobierno, López y De Sousa se habrían hecho de un inmenso patrimonio en diversas ramas del comercio, la industria y los servicios (como fue denunciado en el 2008 en la causa conexas con ésta y en sus sucesivas ampliaciones); ni se procuró establecer qué otros funcionarios públicos indebidamente permitieron que ello ocurriera o se beneficiaron con ese resultado.

Si esto se imponía desde un comienzo por imperio del art. 193 del CPPN y los compromisos asumidos por el Estado ante la comunidad internacional, más lo hacía a partir del contundente fallo emitido por la Cámara Federal de Casación Penal antes citado.

## *Poder Judicial de la Nación*

Lo primordial es, entonces, enfrentar de una vez por todas esa senda investigativa, permitiendo a su vez a las defensas producir aquella prueba que ya han ofrecido y que resulte atinente al objeto del proceso. Pero argumentar la necesidad del encierro preventivo sobre la base de un objetivo que no se materializó en acciones y resultados concretos, es arbitrario y no puede ser avalado.

(D) En definitiva: (i) no desconozco la dimensión de las conductas por las que se procesó a los imputados -cuyo procesamiento se confirma en este decisorio- ni sus consecuencias lesivas para las finanzas públicas; (ii) sin relativizar ni un poco lo anterior, lo cierto es que durante el trámite de un proceso, la ley dice que el modo adecuado de lograr el aseguramiento de las consecuencias patrimoniales del delito para eventuales decomisos –por ej.-, es el dictado de medidas de cautela real; (iii) la prisión preventiva, en cambio, depende de la concurrencia de factores que, aquí, actualmente no se presentan.

Para terminar, diré también que la dimensión del daño causado no puede ser determinada aún con absoluta precisión, pues en ello gravitará lógicamente la evolución del proceso comercial actualmente en trámite. Los escenarios de hecho y de derecho que se produzcan en esas actuaciones ostentan, a mi modo de ver, fundamental relevancia a futuro en el caso bajo estudio: no da lo mismo a esos fines que el procedimiento concluya con una declaración de quiebra de la empresa y, como consecuencia de ello, que los acreedores sólo puedan satisfacer sus derechos en “moneda de quiebra”, a que se apruebe una eventual propuesta que permita a la empresa saldar sus deudas y continuar con su actividad a través de alguna de las formas previstas en la ley concursal, todo lo cual es resorte del proceso seguido en esa sede.

El avance del proceso comercial, por un lado, y de la investigación penal en los aspectos faltantes, permitirá en el futuro enmarcar la conducta objeto de reproche en sus alcances debidos (me refiero a una eventual sentencia condenatoria por estos hechos), pero a esta altura no se justifica legalmente mantener el encierro preventivo de los imputados decidido en la instancia anterior. En consecuencia, frente a las alternativas que ciñen mi intervención (limitadas por los votos de mis colegas preopinantes) habré de compartir la propuesta del Dr. Ballesteros de disponer la libertad de López y De Sousa haciendo extensivas a esta causa las restricciones del art. 310 del CPPN que fueran recientemente impuestas por la misma Sala I, respecto de los nombrados, en la causa n° CFP 3732/16/49/CA9, del 30/11/2017 (“Los Sauces”).

3) Para concluir, con relación a la discrepancia suscitada en torno al monto de embargo a imponer, limitada a la inclusión de intereses dentro del cálculo respectivo, así como en lo que refiere a los cuestionamientos introducidos contra las medidas ordenadas en los puntos dispositivos nro. XI y XII del auto en crisis, adhiero y hago propios los fundamentos y la solución sugerida en el voto del Dr. Ballesteros.

En virtud del Acuerdo que antecede, este **TRIBUNAL RESUELVE:**

**1. CONFIRMAR PARCIALMENTE** el punto I del resolutorio obrante en copias a fs. 1/60, en cuanto dictó el procesamiento de Ricardo Daniel Echeagaray, **RECALIFICANDO** su obrar como autor del delito previsto en el art. 13 de la ley 24.769 en razón de los hechos del sumario.

**2. CONFIRMAR PARCIALMENTE** los puntos III y V del decisorio en cuanto ordenan el procesamiento de Cristóbal Manuel López y Carlos Fabián de Sousa, **RECALIFICANDO** su obrar como coautores del delito previsto en el art. 6 de la ley 24.769 en razón de los hechos del sumario, **REVOCANDO** la prisión preventiva dictada y **ORDENANDO** su inmediata libertad, haciendo aplicables al particular las pautas impuestas en los términos del art. 310 del C.P.P.N. en el marco de la causa CFP 3732/16, y aquellas otras que el *a quo* estime pertinentes a los fines de asegurar las metas del proceso penal.

**3. REVOCAR PARCIALMENTE** los embargos dispuestos en los puntos II, IV y VI del temperamento venido en revisión, **FIJÁNDOLOS** en la suma de \$8.945.000.000 (arts. 441 y 518 del Código Procesal Penal de la Nación).

**4. DECLARAR MAL CONCEDIDOS** los recursos de apelación deducidos por los Dres. Carlos Beraldi y Ary Rubén Llernovoy contra los puntos resolutivos XI y XII del decisorio examinado.

Regístrese, notifíquese conforme lo dispuesto por las Acordadas 31/11 y 38/13 de la CSJN, hágase saber a la Secretaría de Comunicación y Gobierno Abierto (Acordada 42/15 de la C.S.J.N.), y devuélvase a la anterior instancia.

Sirva la presente de atenta nota de envío.

Fdo: Jorge L. Ballesteros – Leopoldo Bruglia – Eduardo Farah

Ante mí: Ivana Quinteros (secretaria de Cámara)



ciu