Cámara Federal de Casación Penal

Registro N°: 1078/25

En la ciudad de Buenos Aires, a los once días del mes de septiembre de dos mil veinticinco, se reúne la Sala II de la Cámara Federal de Casación Penal integrada para la presente por la jueza Angela E. Ledesma, como Presidenta, y los jueces Guillermo J. Yacobucci y Mariano H. Borinsky, como Vocales, asistidos por la Secretaria de Cámara Mariana Andrea Tellechea Suárez, a los efectos de resolver el recurso de casación interpuesto en la causa **CPE 1486/2021/2/CFC1** del registro de esta Sala, caratulada **"Banco Macro SA y otros s/recurso de casación"**.

Representa al Ministerio Público el Fiscal General Mario A. Villar. Mario Laporta ejerce la defensa del Banco Macro S.A., Jorge Pablo Brito, Marcos Brito, Alejandro Eduardo Fargosi, Mario Luis Vicens, Guillermo Eduardo Stanley, Juan Martín Monge Varela, Constanza Brito, Jorge Ezequiel Carballo y Federico Ezequiel Carballo. Representan a ARCA Nicolás Dertinopulos, Marcelo Daniel Fratantuono, Verónica Andrea Busacca y Graciela Laura Gutiérrez Babsia.

Habiéndose efectuado el sorteo para que los señores jueces emitan su voto resultó el siguiente orden: Ledesma, Yacobucci y Borinsky.

La **señora jueza Angela E. Ledesma** dijo:

-I-

La Sala A de la Cámara Nacional en lo Penal Económico de esta ciudad, con fecha 14 de agosto de 2024, resolvió revocar la decisión del titular del Juzgado Penal Económico n°10 que dispuso "**I.- HACER LUGAR** a la excepción de falta de acción deducida por la defensa de "BANCO MACRO S.A.", y en consecuencia, **SOBRESEER TOTALMENTE** a BANCO MACRO S.A. (CUIT N° 30-50001008-4), a Jorge Pablo BRITO (DNI N° 27.287.180), Marcos BRITO (DNI N° 29.866.300), Alejandro Eduardo FARGOSI (DNI N° 11.371.750), Mario Luis VICENS (DNI N° 10.043.630), Guillermo Eduardo STANLEY (DNI N° 4.753.059), Juan Martín MONGE VARELA (DNI N° 24.561.536), Constanza BRITO (DNI N° 29.076.567), Jorge Ezequiel CARBALLO DELFIN (DNI N° 10.788.109) y Federico Ezequiel CARBALLO DELFIN (DNI N° 31.089.201), en orden a los hechos referidos por la consideración **6°** (artículos 336, inciso 3° y concordantes del C.P.P.N.)".

-II-

Contra dicha decisión interpuso recurso de casación la defensa particular de los imputados, el que fue denegado por el *a quo* y motivó la deducción de una queja ante esta instancia, la concedido por el *a quo* y mantenido en esta instancia a la cual se hizo lugar con fecha 14 de mayo del año en curso (cfr. registro n°487/25 de esta Sala).

El impugnante encauzó sus agravios en el inciso 2° del art. 456 CPPN.

Advirtió, en primer término, una grave omisión en el fallo recurrido que prescindió de considerar un agravio sustancial invocado por la defensa, esto es, la inhabilidad procesal de la AFIP -actual ARCA- para recurrir en

solitario, ante la conformidad del Ministerio Público Fiscal con el sobreseimiento dictado.

Invocó en sustento la doctrina del precedente "Gostanián" de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (Fallos: 329:1984), en cuanto prohíbe expresamente que un órgano del Poder Ejecutivo Nacional -como lo es la ARCA - pueda arrogarse funciones propias del Ministerio Público Fiscal, sustituyendo su rol en la dirección del proceso penal. Agregó, en ese sentido que, en el caso, tanto el fiscal de grado como el Fiscal General omitieron recurrir, convalidando expresamente el criterio del juez instructor.

Puntualizó que la resolución cuestionada es, en consecuencia, arbitraria al omitir el tratamiento de un planteo conducente que, de haber sido considerado, habría obligado al rechazo *in limine* del recurso interpuesto por la querella. La violación del principio acusatorio y la consiguiente afectación al debido proceso implican una cuestión federal que habilita el conocimiento por parte de este tribunal sin necesidad de reenvío.

En segundo término, criticó que la decisión resulta arbitraria por haber incurrido en un excesivo rigor formal, al revocar el sobreseimiento únicamente por la supuesta falta de certificación actualizada del estado del proceso paralelo seguido contra los ex empleados infieles. Ello, por cuanto tal extremo ya constaba en el expediente, mediante oficio del Tribunal Oral en lo Criminal n°8 de esta ciudad, fechado el 10 de febrero de 2022, que informaba el estado procesal de esa causa, incluyendo las elevaciones a juicio y la fijación de audiencia para agosto de ese año.

Expuso que la Cámara, al desconocer dicha constancia y ordenar la producción de una prueba innecesaria, incurrió en una decisión infundada y desproporcionada, desvirtuando la finalidad del proceso

penal y contrariando la doctrina establecida por la CSJN respecto del deber de decidir conforme las constancias obrantes en el expediente (Fallos: 323:212; 327:5823, entre otros).

En virtud de ello, solicitó que se haga lugar al recurso y se revoque la decisión apelada, manteniendo el sobreseimiento de los imputados sin reenvío; o bien, en subsidio, se disponga la nulidad del pronunciamiento y se ordene a la Cámara de Apelaciones que se pronuncie sobre los agravios omitidos.

Hizo reserva del caso federal.

-III-

Que durante el término de oficina previsto por los arts. 465, cuarto párrafo, y 466 del CPPN, se presentó la defensa quien ratificó que corresponde la revocación del pronunciamiento dictado por la Cámara Nacional en lo Penal Económico que dejó sin efecto el sobreseimiento de sus asistidos, disponiendo en su lugar su sobreseimiento definitivo, en virtud de dos razones centrales: la inexistencia de una acusación válida y la manifiesta inexistencia de delito.

A las argumentaciones ya desarrolladas, adicionó una circunstancia sobreviniente que, a criterio de la defensa, zanja cualquier incertidumbre, esto es, que los responsables del fraude confesaron su culpabilidad en juicio abreviado, reconociendo que las erogaciones cuestionadas fueron resultado de una defraudación interna mediante facturación simulada.

De este modo, estimó que resulta jurídicamente insostenible pretender aplicar un tributo sobre el producto de un delito cometido contra el propio contribuyente. No

sólo no existió cómputo de crédito fiscal ni alteración de la base imponible, sino que el banco rectificó espontáneamente sus declaraciones. El dinero involucrado debió ser objeto de decomiso, y no puede, bajo ningún punto de vista, generar una obligación tributaria en cabeza de la víctima.

Reiteró, asimismo, el vicio insalvable advertido desde el inicio del proceso relativo a que no existió una acusación fiscal convencionalmente viable. La actuación de la ARCA como querellante autónomo vulnera el criterio sentado por la Corte Suprema en el precedente "Gostanián", que impide a un organismo dependiente del PEN sustituir al Ministerio Público Fiscal, quien no recurrió el sobreseimiento en ninguna instancia. La omisión de la CNAPE de pronunciarse sobre esta cuestión afecta el debido proceso y la legalidad.

-IV-

En la oportunidad establecida en el art. 465, último párrafo, en función del art. 468, ambos del CPPN, se presentó la defensa particular, quien ratificó sus agravios, y, asimismo, la parte querellante, que solicitó el rechazo de la impugnación.

Quedaron, en consecuencia, las actuaciones en estado de ser resueltas.

-V-

1. Previo a todo cabe recordar que, conforme surge del requerimiento fiscal de instrucción, el objeto procesal investigado en los mismos se encuentra circunscripto a "la presunta evasión del pago del IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, ejercicio anual 2015 (períodos 1/2015, 3/2015, 5/2015, 7 /2015 a 12/2015) por la suma de $5.207.157,48, ejercicio anual 2016 (períodos 1/2016 a 12/2016) por la suma de $ 15.927.338,18, ejercicio anual 2017 (períodos 1/2017 a 12/2017) por la suma de

$14.392.658,30 y ejercicio anual 2018 (período 1/2018), por la suma de $1.595.116,95, y el IMPUESTO A LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS, ejercicio anual 2015 (períodos 2/2015, 4/2015, 05/2015, 7/2015 a 12/2015), por la suma de $ 8.136.716,97, ejercicio anual 2016 (períodos 1/2016 a 12/2016), por la suma de $ 25.806.417,92, ejercicio anual 2017 (períodos 1/2017 a 12/2017), por la suma de $ 24.413.517,67 y ejercicio anual 2018 (período 1/2018), por la suma de $ 3.035.930,17". Asimismo, se sostuvo que "se encuentra imputada la firma BANCO MACRO S.A. (…), las autoridades de dicha entidad bancaria a la época de los hechos denunciados y quienes de comprobarse los extremos denunciados, hubiesen intervenido en el hecho punible (…) Ello, sin perjuicio que el devenir de la investigación permita vincular al proceso a otros responsables de personas jurídicas que pudiesen tener relación con los hechos investigados".

2. El Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 1, Secretaría N° 1, resolvió hacer lugar a la excepción de falta de acción por inexistencia de delito, planteada por la defensa de Banco Macro S.A., Jorge Pablo Brito, Marcos Brito, Alejandro Eduardo Fargosi, Mario Luis Vicens, Guillermo Eduardo Stanley, Juan Martín Monge Varela, Constanza Brito, Jorge Ezequiel Carballo y Federico Ezequiel Carballo.

En consecuencia, el magistrado dispuso el sobreseimiento de los nombrados en orden a los hechos por los cuales fueran imputados, en el marco de la presente causa, dejando constancia de que la formación del proceso no afecta el buen nombre y honor del que hubieran gozado.

La decisión se fundó en que los hechos objeto de

imputación —relacionados con presuntas maniobras de evasión tributaria vinculadas a facturas apócrifas de la firma Logística CAVA SRL— no resultan típicos a la luz del derecho penal tributario.

El juez consideró probado que tales facturas fueron utilizadas por empleados infieles para defraudar al propio banco, sin que existiera una conducta institucional del Banco Macro dirigida a evadir tributos, y que las rectificaciones impositivas pertinentes fueron realizadas de manera espontánea.

El pronunciamiento destaca que, al haber sido el banco víctima de una maniobra fraudulenta interna, no puede atribuirse dolo ni responsabilidad penal a la entidad ni a sus directivos, en tanto no se verifica en el caso una acción voluntaria con capacidad lesiva hacia el bien jurídico tutelado por la normativa penal tributaria.

Por todo ello, y conforme a lo dispuesto por el artículo 336 inciso 3° del Código Procesal Penal de la Nación, se resolvió hacer lugar a la excepción de falta de acción y dictar el sobreseimiento definitivo de los imputados.

3. La Sala “A” de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico resolvió revocar la resolución dictada por el Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 10, Secretaría N.° 19, en la causa "Banco Macro S.A. s/ infracción Ley 24.769", por la cual se había hecho lugar a la excepción de falta de acción por inexistencia de delito y se había dispuesto el sobreseimiento de Banco Macro S.A. y de sus directivos.

La resolución recurrida fue impugnada por la parte querellante, A.F.I.P.-D.G.I., en los términos del artículo 454 del C.P.P.N. En su presentación, la querella sostuvo que la inexistencia de delito invocada por la defensa no se encontraba acreditada en forma indubitable

como para habilitar la vía procesal del artículo 339, inciso 2° del C.P.P.N.

Asimismo, la apelante objetó que la decisión se fundara en hechos que no se consideraban plenamente comprobados, tales como la existencia de una maniobra defraudatoria atribuida a empleados infieles del propio banco, sin que mediara sentencia firme en el proceso penal que se sigue por tales hechos. También alegó que las declaraciones juradas presentadas por el banco reflejaban operaciones respaldadas en facturas apócrifas, lo que dotaría a tales presentaciones de carácter engañoso conforme al tipo penal tributario.

Por su parte, el tribunal -motivado en esa apelación- consideró que no se daban los presupuestos excepcionales que permitirían resolver, por vía de excepción de falta de acción, cuestiones propias del objeto procesal principal, como lo es la existencia del hecho y la responsabilidad penal.

La Cámara entendió que no existía certeza absoluta ni elementos objetivos que permitieran descartar de forma manifiesta la existencia de delito en esta etapa preliminar del proceso.

Además, observó que no obraba en el legajo certificación actualizada sobre el estado del proceso seguido ante el Tribunal Oral en lo Criminal y Correccional N° 8 respecto de los hechos imputados a ex empleados del banco. Por ello, ordenó al juez de grado requerir dicha certificación, sin emitir pronunciamiento sobre el fondo de la cuestión investigada ni sobre la responsabilidad penal de los imputados.

Finalmente, los magistrados de la Sala A

advirtieron un defecto procesal en la omisión de dar vista del planteo de falta de acción a los restantes imputados, lo que podría haber generado una nulidad. No obstante, estimó que dicha omisión se encontraba saneada por la intervención posterior de los sujetos procesales, y descartó la declaración de nulidad en tanto implicaría un pronunciamiento en beneficio de la ley, lo cual resulta inadmisible en derecho procesal penal.

-VI-

Sentadas las consideraciones que anteceden habré de señalar en que asiste razón a la defensa en punto a la inhabilidad procesal de la ARCA para continuar con la vía recursiva ante la conformidad del Ministerio Público Fiscal con el sobreseimiento dictado, pues es aplicable al caso *mutatis mutandi* el criterio que senté al votar en la causa nro. 7552 caratulada "Ciccone, Héctor Hugo s/ recurso de casación", del 29 de noviembre de 2007, registro 1680/07 de la Sala III, a cuyos argumentos me remito en un todo por razones de brevedad.

En efecto, la ARCA no se trata de una víctima en sentido tradicional (persona de existencia visible o jurídica que sufre el riesgo del menosprecio del bien jurídico contra el que se dirige el hecho punible del procedimiento -cfr. Maier, Julio, "Derecho Procesal Penal", T. II, Del Puerto Editores, p. 49), sino antes bien, del Estado a través de uno de sus organismos (Agencia de Recaudación y Control Aduanero).

Por ello, resulta imprescindible delimitar los alcances de la actuación del acusador particular cuando es un organismo del Estado. Precisamente, corresponde determinar si dicho organismo puede ser legitimado activamente una vez que el fiscal desistió de la pretensión punitiva en contra de los imputados al no apelar el sobreseimiento y tampoco adherir al recurso deducido por la

querella.

Para ello, deviene insoslayable señalar que el Ministerio Público Fiscal constituye el órgano estatal específico de persecución penal pública. Sin embargo, "diversas leyes particulares legitiman para intervenir como querellante en el procedimiento penal, con sus mismas facultades, deberes y responsabilidad -sin desplazar a la fiscalía-, a otros organismos estatales diferentes del ministerio público fiscal, en casos de excepción" (Maier, Julio, op. cit., p. 685).

En efecto, los organismos estatales con legitimación para querellar representan -al igual que el Ministerio Público Fiscal- al Estado, motivo por el cual se verifica una identidad de intereses.

En consecuencia, teniendo en cuenta que se advierte una analogía en cuanto a la representación invocada, entiendo que la función de los organismos que querellan en nombre del Estado debe interpretarse en el sentido de un tercero coadyuvante del Ministerio Público Fiscal. Dicha solución permite remediar posibles conflictos ante opiniones divergentes entre los órganos del Estado en cuanto a la continuación o no de las investigaciones.

Sobre el particular, el profesor Maier enseña que "(e)l mismo defecto tiende a corregir la concepción de la participación del ofendido, en el procedimiento oficial, como acusador adhesivo. Ello supone que el ofendido toma parte en el procedimiento antes bien como colaborador y control externo del ministerio público, que como sujeto procesal absolutamente independiente" (op. cit., p. 613).

El autor señala que, admitiéndose la participación de la víctima, la desigualdad teórica del



#39349380#471380696#20250911100650464

imputado en este procedimiento no proviene de aquélla, sino de la persecución penal oficial, motivo por el cual, a los fines de evitar fuentes de desigualdad, se requiere evitar los excesos.

En esa línea, teniendo en cuenta que tanto la ARCA como el Ministerio Público Fiscal representan la persecución penal oficial, entiendo que la intervención y funciones de ese organismo sólo podrán ser dependientes de la acción del fiscal.

Por ello, considero que la ausencia de impulso recursivo del fiscal frente al sobreseimiento dispuesto, impide que la mencionada querella mantenga en estas condiciones la pretendida legitimación activa en orden a las imputaciones, ello a riesgo de admitir una situación de desigualdad en perjuicio de los imputados frente a dos agencias estatales con intereses equivalentes.

Sobre este punto, interesa recordar que el Procurador General de la Nación ha señalado reparos de índole constitucional cuando la parte querellante a cargo de un órgano del Estado pretenda continuar con la prosecución de la acción cuando el fiscal del caso tuviera un criterio contrario. Puntualmente, ha expresado que "en este supuesto en el que el funcionario dependiente del Poder Ejecutivo demandare para sí la titularidad directa y exclusiva de la acción penal pública reservada a los fiscales investidos por la Constitución y las leyes (artículo 120; ley 23984), habría sí, una intromisión de ese poder en la misión propia y específica del Ministerio Público de la Nación" (del dictamen del Procurador General en la causa G. 1471.XL "Gostanián, Armando s/ recurso extraordinario", al que remitió la Corte Suprema de Justicia de la Nación con fecha 30 de mayo de 2006).

Por lo expuesto, propongo al acuerdo hacer lugar al recurso de casación deducido por la defensa, sin costas;

anular la decisión de la Sala A de la Cámara Nacional en lo Penal Económico y estar al sobreseimiento dictado por el Juzgado Penal Económico n°10 de esta ciudad (arts. 456, 470, 530 y cc. del CPPN).

Tal es mi voto.

El señor juez **Guillermo J. Yacobucci** dijo:

En las particulares circunstancias del caso, adelanto que adhiero a la solución que propicia la colega que lidera el acuerdo.

1. En primer término, debo apuntar que llevo dicho en anteriores pronunciamientos que en casos en los que -como en el presente- el sobreseimiento dictado ha sido consentido por el Ministerio Público Fiscal, la parte querellante se encuentra facultada a avanzar en el proceso en solitario (cfr. FCT 120000024/2012/TO1/16/RH6/CFC8, "Rodríguez, Roberto s/recurso de casación", Reg. N°2241/19, resuelto el 12/11/2019, entre otros).

En efecto, el derecho de acceso a la jurisdicción de la querella debe ser compatibilizado con la normativa procesal de enjuiciamiento criminal. Ello, en cuanto la exigencia de acusación como forma sustancial de todo proceso penal salvaguarda la defensa en juicio del justiciable, sin que tal requisito tenga otro alcance o contenga distingo alguno respecto del carácter público o privado de quien la formula (cfr. Fallos 321;2021).

2. Sentado lo anterior, observo que al formular su denuncia el organismo recaudador admitió la estrecha vinculación de las cuestiones aquí investigadas con aquellas ventiladas en la causa instada por el Banco Macro SA ante la justicia criminal y correccional, no obstante lo cual afirmó que *"…el mero procesamiento de quienes habrían*

cometido el delito no resulta suficiente para habilitar el cómputo de la deducción en el Impuesto a las Ganancias, ni tampoco para eximir de responsabilidad a la contribuyente por los pagos efectuados relacionados con una operatoria simulada. Sólo la existencia de una sentencia firme en sede judicial que acreditara los dichos de la responsable podría cambiar la evaluación de los hechos, en su caso…tanto para que el resultado negativo producido pueda ser deducido, como para que las salidas de fondos relacionadas con la operatoria en cuestión puedan resultar excluidas del gravamen en trato, resulta necesario contar con una sentencia en sede penal firme a su favor, que indubitablemente de por configurado el delito…".

En el mismo sentido se expresó al contestar la vista que le fuera corrida en el incidente de falta de acción. En aquella oportunidad, aludió a la pretensión de la defensa de vaciar la intencionalidad de la conducta en virtud de la existencia de un trámite penal paralelo, a la que calificó de *"…premisa no verificada ni acreditada aun, toda vez que, a la fecha, no hay sentencia en torno al proceso que se lleva a cabo en orden a aquella investigación, con fecha de inicio de juicio ya vencida e incierta. [El] referido trámite judicial que se pretende hacer valer para definir la imputación que nos ocupa atravesó un proceso que se extendió por más de cinco años, sin que a la fecha cuente con sentencia definitiva. Dicha circunstancia temporal viene a sembrar serias dudas acerca de la característica de "manifiesta" o "palmaria" atribuida por la contribuyente a la maniobra de defraudación interna traída a conocimiento…".*

Por su parte, del sobreseimiento oportunamente dictado por el juzgado surge que el objeto procesal fue circunscripto al supuesto incumplimiento de obligaciones del Banco Macro SA, vinculadas a operaciones con un

proveedor que resultó cargado en la base "Apoc" del organismo recaudador cuya inexistencia y apocrificidad de su documentación respaldatoria fue afirmada.

De dicho resolutorio se desprende que se consideró no demostrado en modo alguno que la generación de la documentación correspondiente *"…hubiera estado a cargo de la contribuyente, ni hubiera sido encomendada por sus autoridades con miras a sustraerse de la obligación de pago de los impuestos correspondientes…".*

Al respecto, fue minuciosamente detallada la maniobra investigada en las actuaciones en trámite ante la justicia criminal y correccional como consecuencia de la denuncia incoada por Banco Macro SA por la presunta comisión del delito previsto en el art. 173 inc. 7 CP., en función de la actuación cohesiva de ex empleados y terceras personas -Lucio Salvador Murdocca, Silvia Alejandra Mosquera, Juan Cruz Beccar Varela, Patricio García Carbajal, Diego Salvador Pereyra Asaf, Martín Ignacio Rodríguez, Ángela Rosalía Blasi, Esteban Cippolini, Roberta Zito, Amalia Luján Valdes y Florencia Murdocca- que habrían asumido distintos roles delictuales a fin de defraudar la entidad bancaria en $ 188.038.275,80. Así, fueron relevados el libramiento de cheques de la cuenta corriente de Logística Cava SRL, la aprobación y autorización de 1954 facturas por ella emitidas entre marzo de 2014 y enero de 2018 por parte de Juan Cruz Beccar Varela –Gerente del sector Leasing del Banco Macro entre el año 2011 y el mes de julio del año 2016- y Patricio García Carbajal –Líder de Equipo del Área Leasing del Banco Macro desde el año 2010 hasta el mes de enero del año 2018-, por un monto total de $ 183.567.946, por supuestos servicios

prestados a “Rovella Carranza S.A.” -en cuya inexistencia se concluyó- en el marco de operaciones de leasing que esta última firma había concertado con la entidad bancaria. También fue puntualizado que el nombrado Béccar Varela había arbitrado los medios necesarios para que la aprobación de las facturas por gastos no capitalizables del Sector Leasing fuera excluida del circuito habitual de control de pagos, así como que la Gerencia de Administración coordinó el incremento del límite de pago hasta $ 100.000 de gastos no capitalizables, de tal forma que estos pudieran ser autorizados directamente por el Líder o Jefe de Equipo –Patricio Carbajal-.

Asimismo, fue detallada la vinculación de las facturas de Logística Cava SRL a los contratos de leasing firmados con Rovella Carranza SRL efectuada por el Coordinador del Área Leasing del Banco Macro Diego Salvador Pereyra Asaf, su carga en el sistema de pago y su ingreso en paralelo como gastos a recuperar en el sistema de leasing y a reclamar a Rovella Carranza a futuro.

Fue también puntualizada la intervención de García Carbajal y Roberta Zito –empleada de la entidad bancaria cumpliendo funciones como analista en el Sector Leasing entre los años 2011 y 2014-, cónyuge de Esteban Cippolini –ex empleado del banco-, quien resultaba ser hijo y nieto respectivamente de Valdes y Cabrera.

Fueron, además, establecidos pagos a Esteban Javier Cippolini, Roberta Zito, Florencia Murdocca y Ángela Blasi desde la cuenta de Logística Cava SRL.

Por último, se concluyó en la presentación entre octubre de 2011 y marzo de 2014 de 184 facturas, aprobadas en su mayoría por Martín Ignacio Rodríguez –Coordinador del Sector Leasing- y por García Carbajal y/o Beccar Varela por un total de $ 4.470.330 por supuestos servicios prestados en forma personal por Amalia Valdes con el nombre de

fantasía “Indu Track” que se imputaban al contrato “Rovella Carranza S.A.” como gastos capitalizables o se debitaban de la cuenta corriente del cliente”.

En función de lo expuesto, el magistrado afirmó la acreditación de la actividad espuria desarrollada por empleados del banco y terceras personas que habilitó el ingreso de dinero en la cuenta de Logística Cava SRL proveniente de una actividad defraudatoria y concluyó que los trabajos facturados no fueron realizados, ni tampoco encomendados por Banco Macro SA.

En la resolución se concluyó demostrada la maniobra defraudatoria de la que la entidad había sido víctima, así como que los montos que el organismo de recaudación pretendía atribuir como presuntamente evadidos tenía origen en esa actividad delictiva. Así, fue afirmado que *”…en el caso bajo examen, no se advierte en qué habría consistido el engaño por parte de la contribuyente hacia el fisco, cuando lo único que se encuentra probado en el expediente, es el engaño por parte de los empleados infieles hacia la contribuyente. De tal manera, no sólo no se verifica un hecho imponible generador de la obligación tributaria, sino que tampoco es posible advertir cuál habría sido el engaño en el cual BANCO MACRO S.A. y sus autoridades, habrían querido hacer incurrir al organismo de recaudación…”.*

3. Arribadas las actuaciones a la alzada en virtud del recurso de apelación incoado por la parte querellante, el *a quo* no obstante admitir que el sobreseimiento había sido sustentado sobre la existencia de una maniobra presuntamente fraudulenta que habría sido llevada a cabo por ciertos empleados del banco Macro, tildó

al decisorio de no ajustado a derecho o conforme a las constancias de la causa y consideró no configuradas en el caso circunstancias que habilitaran a examinar por vía de una excepción de falta de acción las cuestiones al fondo de lo investigado introducidas por la defensa.

Al respecto, valoró especialmente la ausencia de una certificación del estado de las actuaciones en trámite ante los Tribunales en lo Criminal y Correccional posterior al requerimiento de elevación de las actuaciones a juicio -por lo que encomendó al juzgado su realización- y negó que pudiera estimarse que mediaren en el caso circunstancias que habilitaran a examinar la cuestión por vía de una excepción de falta de acción.

4. Ahora bien, corresponde apuntar que, de conformidad a las constancias de autos, en el marco de la causa CCC 6971/2018, caratulada "García Carvajal, Patricio G y otros s/defraudación por administración fraudulenta", en trámite ante el Tribunal Oral en lo Criminal y Correccional N° 8, el 21 de abril del presente año, la Fiscalía celebró junto a los imputados Patricio Gabriel García Carbajal, Martín Ignacio Rodríguez, Diego Salvador Pereyra Azaf, Lucio Salvador Murdocca, Silvia Alejandra Mosquera, Florencia Murdocca, Esteban Javier Cippolini, Roberta María Zito, Rodolfo Luis Federico Cippolini y Ángela Rosalía Blasi, y sus respectivas defensas, un acuerdo de juicio abreviado donde aquellos reconocieron su responsabilidad por los hechos allí investigados. A la fecha, se encuentra pendiente de resolución definitiva por ante el magistrado interviniente.

Como consecuencia de lo antes expuesto, observo que las circunstancias tenidas en consideración como argumento fundamental dentro de la resolución de la cámara *a quo* han variado en la actualidad sustancialmente. Desde esa perspectiva, la remisión al ámbito formal en el que se

ha planteado la cuestión -incidencia de falta de acción- pierde consistencia explicativa para sostener la decisión atacada. Ello es así tanto por motivos sustantivos como de un adecuado servicio de justicia.

Por un lado, el concepto de acción no solo exterioriza un talante de análisis y legitimación procesal sino también un contenido relacionado con la potestad sancionadora del Estado -sustantiva. Esta última, aparece y se exhibe claramente vinculada con la presunción de un injusto penal que la motoriza y permite progresar.

En esa línea, los argumentos asumidos por la defensa técnica, ahora cristalizados a través de la celebración de un acuerdo de un juicio abreviado en la causa seguida por ante la justicia nacional -donde, insisto, los allí imputados reconocieron su responsabilidad penal en los hechos-, dan adecuado sustento para atender a su pretensión y justificar el mantenimiento de la decisión contenida en la resolución del juzgado instructor, aceptada, por lo demás, por el Ministerio Público Fiscal. Ello, puesto que, a la luz de las circunstancias recién apuntadas, dicho sobreseimiento posee virtualidad jurídica suficiente.

Pero, por otro lado, sobre esos presupuestos absolutamente particulares y de excepción, concurren criterios de proporcionalidad y eficiencia dentro del servicio de justicia para no prolongar indebidamente el proceso, a la par de procurar no emitir resoluciones contrapuestas.

En definitiva, por esos motivos entiendo que se impone la solución propiciada por la colega que lidera el acuerdo y a esta adhiero.

Tal es mi voto.

El señor juez **doctor Mariano H. Borinsky** dijo:

I. Preliminarmente, corresponde adelantar que comparto la solución propuesta por la doctora Ledesma -la que también cuenta con la adhesión del doctor Yacobucci- para hacer lugar al recurso de casación de la defensa, sin costas y anular la resolución de la Sala A de la cámara *a quo*, debiendo estarse al sobreseimiento dictado por el juzgado instructor, por los motivos que, a continuación, pasaré a explicar.

II. Previo a ello, resulta pertinente recordar los fundamentos expuestos por el juez de primera instancia para hacer lugar a la falta de acción por atipicidad y dictar el sobreseimiento que fue recurrido en soledad por la querella ARCA (ya que la fiscalía lo consintió).

Tales argumentos pueden resumirse del siguiente modo:

1) Banco Macro fue víctima de un fraude. El juez concluyó que la entidad bancaria fue víctima de una maniobra defraudatoria compleja llevada a cabo por sus propios empleados infieles y terceras personas. En ese entendimiento, consideró acreditado que la empresa "Logística CAVA S.R.L." fue creada y utilizada para este fin, y que el dinero involucrado provenía de esta actividad ilícita dirigida contra el banco. Los supuestos servicios facturados no fueron realizados ni encomendados por Banco Macro S.A., y los documentos comerciales fueron excluidos del circuito habitual de control de pagos, de modo que los montos que la AFIP (ARCA) pretendió atribuir como evadidos tuvieron su origen únicamente en esta actividad delictiva.

2) Los ingresos derivados de actos ilícitos no pueden ser objeto de imposición. El magistrado argumentó que el provecho de actos ilícitos no puede constituir una fuente de imposición tributaria. Esto se debe a que se

trata de una obligación restitutiva de una actividad penalmente ilícita, y la restitución del ilícito no puede generar una utilidad económica para el autor del delito. Intentar gravar el producto de un ilícito iría en contra de la ley, ya que nunca se tuvo la disposición jurídica de esa renta y, por ende, una misma operación comercial no puede ser simultáneamente auténtica para fines impositivos y falsa para fines defraudatorios.

Al haberse acreditado la defraudación contra el banco, se neutraliza la imputación de la ley penal tributaria, a lo cual se agrega el hecho, no menor por cierto, de que la compañía aseguradora reconoció la maniobra y pagó una suma considerable por el siniestro, confirmando de este modo la existencia del fraude por parte de los "empleados infieles".

3) Falta de ardid por parte del Banco Macro hacia el fisco. No se pudo probar que el Banco Macro S.A. o sus autoridades hayan incurrido en un engaño hacia la AFIP (ARCA) para evadir impuestos. Sin embargo, lo que sí habría quedado probado, fue el engaño perpetrado por los empleados infieles contra la propia contribuyente (el Banco Macro). Por lo tanto, no se verifica un hecho imponible generador de la obligación tributaria, ni un engaño atribuible a la entidad bancaria.

4) Ausencia del elemento subjetivo del tipo (dolo) de parte del Banco Macro y sus directivos. La inclusión de "Logística CAVA S.R.L." en la base de proveedores apócrifos ("Base Apoc") de la AFIP se produjo después del último período de operaciones con Banco Macro (15/05/2018 vs. enero de 2018). Esta circunstancia resulta reveladora de la inexistencia, al momento de los hechos, de

una señal de alerta para el banco sobre la irregularidad de dicho proveedor. Ello así, dado el gran volumen de operaciones y la estructura de Banco Macro S.A., no se advierte cómo los directivos podrían haber tenido conocimiento de la operatoria irregular o la voluntad de evadir impuestos. La actividad de los empleados infieles fue específicamente diseñada para eludir los controles internos del banco.

5) Inexistencia de monto evadido penalmente para las Salidas No Documentadas (SND). En el caso de las SND, Banco Macro S.A. actúa como responsable sustituto de un beneficiario oculto. Sin embargo, si las ganancias obtenidas por ese beneficiario oculto (Logística CAVA S.R.L.) provienen de un delito (el fraude contra el banco), no pueden ser gravadas, pues el sistema tributario argentino no grava las ganancias ilícitas; por el contrario, estas se decomisan. Además, -argumentó- se desconoce la identidad de los verdaderos beneficiarios de los fondos, lo que impide determinar una cuantía típica evadida y si esta superaría el umbral delictivo exigido por la ley penal tributaria.

6) Imposibilidad de proceder en el caso del IVA (aplicación del Art. 16 LPT). La defensa argumentó, y el juez lo corroboró a partir de la denuncia de la AFIP (ARCA), que Banco Macro había conformado el ajuste del Impuesto al Valor Agregado (IVA) presentando declaraciones juradas rectificativas en 2019, relativas a períodos previos a la inclusión del proveedor "Logística CAVA S.R.L." en la base E-Apoc de la AFIP (ARCA). Según el juez, esta acción debería haber activado la dispensa de denuncia prevista en el artículo 16 de la Ley Penal Tributaria, lo que significa que el organismo recaudador no debería haber denunciado al banco por este delito.

En definitiva, el juez concluyó que los hechos

atribuidos al Banco Macro y a sus directivos no encuadran en una figura legal (es decir, existe una manifiesta atipicidad), lo que justificó el dictado del consecuente sobreseimiento de todos los denunciados.

III. Recurrida esta resolución sólo por la querella AFIP (ARCA), pues la fiscalía no lo hizo, la Sala A de la C.N.A.P.E. revocó el sobreseimiento y para ello esbozó los siguientes argumentos que, de un modo sintético, se replican a continuación.

1) Regla general sobre la excepción de falta de acción. La Sala A recordó que, como regla general, no puede cuestionarse la existencia del delito objeto de la investigación por vía de la excepción de falta de acción prevista en el artículo 339, inciso 2°, del C.P.P.N.. Esto se debe a que dicha cuestión se vincula con el fondo del asunto que se examina en el proceso principal.

2) No se probó que la inexistencia del ilícito haya sido "totalmente evidente e indubitable". Si bien existe una excepción a la regla general cuando la inexistencia del hecho ilícito surge con total evidencia y de un modo indubitable, la Sala A de la cámara *a quo* consideró que en el caso no se configuraba esta situación excepcional, dado que la supuesta inexistencia del delito no aparece "ostensible"; y en estrecha vinculación con este supuesto, agregó la falta de acreditación definitiva de la maniobra defraudatoria contra el banco.

Esto es, si bien el juez de primera instancia sostuvo que la maniobra presuntamente fraudulenta, llevada a cabo por empleados del Banco Macro se había acreditado "tanto en la fase de instrucción como en la etapa del juicio oral" en otro expediente judicial, lo cierto es que

la Sala A aseveró que no se contaba en el legajo ni en los autos principales con una certificación acerca del estado actual de esa causa, posterior al requerimiento de elevación a juicio, y específicamente si había recaído sentencia firme. Por lo tanto, la base fáctica principal sobre la que se sustentó el sobreseimiento (el banco como víctima de un fraude ya probado) no estaba confirmada de manera definitiva en el expediente al momento de la apelación. Por este motivo se encomendó al juez de primera instancia requerir dicha certificación.

IV. a. Ahora bien, previo a expedirme sobre el fondo de la cuestión, considero oportuno mencionar brevemente que, con respecto a la actuación de la querella en solitario llevo dicho que en casos como el presente, en los cuales el representante del Ministerio Público Fiscal dejó de impulsar el proceso al convalidar un auto de sobreseimiento, **la querella carece de obstáculos legales para continuar en solitario** impulsándolo por su cuenta, ejerciendo el derecho a peticionar y ser oído por el Poder Judicial (arts. 18 y 75 inc. 22 de la C.N.; art. 8.1 y 25 de la C.A.D.H.; art. 14.1 del P.I.D.C. y P. y art. 82 y ss. del C.P.P.N.), **en la medida en que la jurisdicción se encuentre habilitada legalmente a través del impulso de la acción penal pública que importa el requerimiento de instrucción fiscal** (art. 180 y 188 del CPPN) **o el inicio de la causa por prevención** (arts. 186 y 195 primera parte del CPPN) -cfr. mi voto emitido en la causa n° 12.898 "Juárez, Ángel s/recurso de casación" rta. el 24/5/12, reg. n° 881/12 de la Sala IV, al que me remito para evitar repeticiones innecesarias-.

b. Por otro lado, cabe tener presente que las decisiones de esta Cámara deben atender a las circunstancias existentes al momento del pronunciamiento, aunque sean distintas a las verificables en oportunidad de

la interposición del recurso respectivo (Fallos: 312:555; 315:123; entre otros).

Si bien la admisión de culpabilidad de los "empleados infieles" en el marco del juicio abreviado (v. lex100, DEO remitido por el TOC n°8 donde consta el acuerdo celebrado el 21/04/2025 entre la fiscalía y los ex empleados del banco por defraudación) no existía al momento en el que la Sala A de la C.N.A.P.E. dictó la resolución impugnada (tener en cuenta que la Cámara resolvió el 14 de agosto de 2024 y la propuesta de juicio abreviado se formalizó el 21 de abril de 2025), actualmente tal cuestión se encuentra debidamente despejada.

Ello así, por cuanto, los "empleados infieles" reconocieron expresamente su responsabilidad en los hechos juzgados, avalando así la hipótesis planteada por la defensa en estos actuados; es decir, que estos son los responsables.

Queda resaltar como consecuencia y por añadidura, que las autoridades del Banco Macro se encuentran exentas de responsabilidad en la maniobra investigada, lo cual define la cuestión traída a conocimiento de esta jurisdicción.

En definitiva, lo cierto es que a esta altura ninguna duda queda acerca de que los delitos tributarios por los que se denunció al Banco Macro y a sus directivos tuvieron su razón de ser en la conducta delictiva desplegada por los denominados "empleados infieles", quienes en forma coordinada con otras personas causaron un perjuicio patrimonial a la entidad bancaria que derivó, además, en una denuncia del ente recaudador por evasión del IVA y SND por montos millonarios.

Todo lo cual, conduce inexorablemente a avalar sin más la correcta apreciación que hiciera el juez de primera instancia, relativa a la atipicidad de los hechos, así como también el consecuente sobreseimiento dictado sobre los denunciados.

Por ello, y tal como adelanté al comienzo de esta ponencia -reitero- propongo, al igual que la doctora Angela E. Ledesma y el doctor Yacobucci, hacer lugar al recurso de casación de la defensa, anular la resolución recurrida y estar al sobreseimiento dictado por el Juzgado Nacional Penal Económico n° 10, sin costas (arts. 456, 470, 530 y concordantes del C.P.P.N.).

Tal es mi voto.

En mérito del acuerdo que antecede, el tribunal **RESUELVE:**

HACER LUGAR al recurso de casación deducido por la defensa, sin costas; **ANULAR** la decisión de la Sala A de la Cámara Nacional en lo Penal Económico y **ESTAR** al sobreseimiento dictado por el Juzgado Penal Económico n°10 de esta ciudad (arts. 456, 470, 530 y cc. del CPPN).

Regístrese, notifíquese, comuníquese y, con noticia la Sala A de la Cámara Nacional en lo Penal Económico, remítase al Juzgado Penal Económico n°10 de esta ciudad mediante pase digital, sirviendo la presente de muy atenta nota de envío.

Firmado: Guillermo J. Yacobucci y Mariano H. Borinsky.
Ante Mí: M. Andrea Tellechea Suárez.

NOTA: Para dejar constancia que la jueza Angela E. Ledesma participó de la deliberación, votó y no suscribe la presente por encontrarse en uso de licencia (art. 399 *in fine* CPPN).
Fdo: M. Andrea Tellechea Suárez.

Fecha de firma: 11/09/2025
Firmado por: GUILLERMO JORGE YACOBUCCI, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: MARIANO HERNAN BORINSKY, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: M. ANDREA TELLECHEA SUAREZ, SECRETARIA DE CAMARA

#39349380#471380696#20250911100650464