



Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE MENDOZA - SALA A
FMZ 54017330/2009/35/CA7

Mendoza,

AUTOS Y VISTOS:

Los presentes autos N° N° FMZ 54017330/2009/35/CA7 caratulados “LEGAJO DE INVESTIGACIÓN DE DÍAZ, ALBERTO ANTONIO, DIAZ ALEJADRO ABEL, ZAVALA SANDRA MARISA DIAZ RUBEN AUGUSTO Y OTROS P/ Infracción ley 24.769”, venidos del Juzgado Federal de Primera Instancia N°2 de San Juan, a esta Sala “A”, a los fines de resolver los recursos de apelación interpuestos por el representante del Ministerio Público Fiscal y por la parte querellante, contra la resolución de fs. 4592/4612;

Y CONSIDERANDO:

1) Que las presentes actuaciones se iniciaron en fecha 4/12/2009, en virtud del requerimiento de instrucción presentado por el Ministerio Público Fiscal, acompañando la denuncia formulada por el Dr. Jorge Esteban Martín, Jefe Interino de la Sección Penal Tributaria de la División Jurídica de la AFIP -DGI, Dirección Regional San Juan (obrante a fs. 3/103 de autos), por la cual se solicitó la instrucción del presente sumario.

Mediante la presentación referida se puso en conocimiento la comisión del delito previsto y reprimido en el en los Arts. 210 y 277 del CP y arts. 1, 2 inc. b) y 15 de la Ley 24.769. Asimismo, el 18/02/2013 la AFIP puso en conocimiento nuevos hechos presuntamente ilícitos (fs. 3.022/3.097 de autos), que motivaron una nueva ampliación del requerimiento fiscal de instrucción, en orden a los presuntos ilícitos contemplados en el art. 1° de la Ley 24.769 (t.o. 1997) por el Impuesto a las Ganancias períodos fiscales 2009 y 2010, art. 2° inc. b) de la Ley 24.769 en función del art. 1° (t.o. 1997) respecto del IVA períodos fiscales 2007 y 2010 y del Impuesto a las Ganancias períodos fiscales 2007 y 2008, y art. 2° incs. a) y b) respecto del IVA período fiscal 2008, en contra de los aquí imputados.

Fecha de firma: 22/07/2020

Firmado por: MANUEL ALBERTO PIZARRO, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: JUAN IGNACIO PÉREZ CURCI, JUEZ DE CÁMARA

Firmado(ante mi) por: NAHUEL AGUSTÍN BENTO, Secretario Federal



#30381818#262253866#20200721133757590

2) A fs. 4.197/4.280 obra auto de procesamiento contra Fernando Omar Rosés, Valois Sergio Flores, Rubén Augusto Díaz, por la presunta comisión del delito previsto en el art. 15 inc. c) primera parte de la Ley 24.769 y en función del delito previsto en el art. 2 inc., b) de la Ley referida, en carácter de partícipes principales; y se dictó auto de sobreseimiento a favor de Osvaldo Marcelo Chumbita, de los delitos por los cuales fueran indagado y de conformidad a lo dispuesto por el art. 336, inc. 4º del CPPN; resolución que fue apelada por la defensa y luego confirmada por la Excma. Cámara Federal de Apelaciones de Mendoza a fs. 4.451/4.454.

Posteriormente, a fs. 4592/4612 se incorpora la resolución que ahora viene recurrida, en la cual el Sr. Juez a quo considera que, al haberse modificado los montos mínimos punibles previstos por la normativa tributaria para considerar delitos los hechos investigados, corresponde aplicar retroactivamente la nueva ley y sobreseer a los acusados con la consecuencia de dejar sin efecto también la acusación de Asociación Ilícita Fiscal

3) Que, a fs. 4613/4621, el Ministerio Público Fiscal interpuso recurso de apelación por considerar que, la Asociación Ilícita es una figura autónoma y los requisitos típicos establecidos por el art. 15 de la ley tributaria no se ven afectados.

Dice que, en estas actuaciones se imputó, además de la evasión tributaria a quienes se identificó como sujetos obligados de los impuestos determinados, la integración de una asociación ilícita destinada a cometer delitos (art. 210 CP), que luego, en virtud del momento en que actuaron los causantes y la finalidad acreditada de defraudar al fisco, se encuadró en el art. 15 inc. c) de la ley 24.769.

Refiere que, se está ante un delito autónomo especial, que se independiza de los delitos que los sujetos de la asociación pueden cometer o ayudar a cometer. No hay dependencia de la figura a los efectos de los restantes tipos penales de la Ley 24.769. De modo que, la tipificación de la figura de asociación ilícita en el ámbito de esta Ley implica la fortaleza y casi exclusividad de dicha figura, más allá de los propios delitos tributarios.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE MENDOZA - SALA A
FMZ 54017330/2009/35/CA7

En segundo lugar, se agravia por la aplicación retroactiva de la ley penal que resulta más benigna en tanto el aumento de los montos mínimos fijados como condiciones objetivas de punibilidad en el régimen penal tributario, en modo alguno traducen un cambio en la valoración social de las conductas, sino que responden únicamente a la necesidad de actualizar las sumas previstas en la Ley 24.769 en consideración a la depreciación sufrida por la moneda nacional.

En similar sentido, formula apelación la AFIP a fs. 4628/4632 y vta., a cuyos argumentos cabe remitir.

4) Por su parte, la defensa oficial se presenta en representación del acusado Fernando Omar Rosés.

Comparte los argumentos expuestos por el Juez de grado en la sentencia y recuerda que a partir de la sanción de la ley 27.430, los dos Juzgado Federales de Mendoza con competencia penal han asignado efectos retroactivos a la reforma legislativa, disponiendo el sobreseimiento de quienes fueron imputados por hechos anteriores a su vigencia. En el mismo sentido se han pronunciado las dos salas de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico respecto de la retroactividad de la ley 26.735 y las cuatro salas que integran la Cámara Federal de Casación Penal, manteniendo una doctrina uniforme.

Por lo demás, no caben dudas de que al no configurarse evasión alguna (ni en su modalidad básica, ni en su forma agravada), no es posible el reproche en los términos del art. 15 inc. c) de la Ley Penal Tributaria, pues si bien en la “asociación ilícita” se castiga la mera pertenencia a una organización, dicha organización debe tener -además del número mínimo de miembros- un propósito delictivo, extremo que no resulta satisfecho si el móvil es inmoral o aún infraccional pero sin entidad criminal.

5) Vistos los argumentos de las partes, esta Sala se pronuncia por no hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por el Ministerio Público Fiscal por las razones que siguen.

Fecha de firma: 22/07/2020

Firmado por: MANUEL ALBERTO PIZARRO, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: JUAN IGNACIO PÉREZ CURCI, JUEZ DE CÁMARA

Firmado(ante mi) por: NAHUEL AGUSTÍN BENTO, Secretario Federal



#30381818#262253866#20200721133757590

En relación a la aplicación retroactiva de la ley penal más benigna creemos conveniente hacer remisión a precedentes de este Tribunal que han tratado la cuestión en sentido unívoco en favor de los argumentos brindados por el Juez *a quo*. Así, esta Cámara ha dicho que: “Conforme a ello aprecia esta Alzada que la modificación incorporada a través de la ley 26.735, al art. 1º de la ley 24.769, al elevar el monto de la evasión a \$400.000, para que dicha acción sea punible, modifica sustancialmente la condición objetiva de punibilidad vigente u operante a la época de los hechos denunciados, lo cual determina la atipicidad de incumplimientos que sean inferiores a ese monto” (Autos n° 4099/2013, caratulados: “Salatino, Walter Pedro sobre Evasión Simple”, de febrero de 2014)

En el mismo sentido que lo anterior, esta Sala con la actual integración así lo ha sostenido en fallos FMZ 46076/2019/1, FMZ 26211/2016/1, FMZ 36405/2014/6, FMZ 27054/2015/1 entre muchos otros).

6) Despejado este primer punto de agravio, corresponde tratar el delito de asociación ilícita fiscal regulado en el artículo 15 inc. c) de la Ley 24769 que dispone: “El que a sabiendas ... c) Formare parte de una organización o asociación compuesta por tres o más personas que habitualmente esté destinada a cometer cualquiera de los delitos tipificados en la presente ley, será reprimido con prisión de tres (3) años y seis (6) meses a diez (10) años. Si resultare ser jefe y organizador, la pena mínima se elevará a cinco (5) años de prisión”.

En el punto, es conteste la doctrina al señalar que éste tipo penal requiere “*la existencia de una asociación u organización que debe formarse mediante el acuerdo de voluntades de sus integrantes, en orden al objetivo determinado de la ley de cometer alguno de los delitos previstos por la ley 24769. Tal acuerdo de voluntades puede ser explícito o implícito; el primero se constituye por la expresión de la voluntad en aquel sentido y el segundo por el desarrollo de actividades que unívocamente demuestran la existencia de una asociación*” (Régimen Penal Tributario. Estudio sobre la ley 24769- Alejandro Catania. Pág. 224).





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE MENDOZA - SALA A
FMZ 54017330/2009/35/CA7

De manera concluyente el autor citado señala que: “Para la configuración de este tipo penal es necesario que exista el propósito de cometer cualquiera de los delitos tipificados por la ley 24769, **no siendo suficiente el de cometer simples infracciones administrativas u otro tipo de ilícitos que no constituyen delito**” (El resaltado nos pertenece).

En el caso, como se especificó en el apartado precedente, al haberse modificado la condición objetiva de punibilidad resultan sobreesidos los presuntos autores en razón de no tenerse por acreditados los elementos del tipo, es decir por no existir delito. En virtud de ello no se puede considerar, en el análisis de la supuesta asociación ilícita investigada, que haya existido una actividad con finalidad delictiva, lo que también constituye un elemento del tipo penal establecido en el art. 15 de la Ley 24760.

De lo dicho se desprende que, el hecho de que la asociación ilícita fiscal se haya considerado por la doctrina como una figura autónoma no significa que no requiera valorar la comisión o posible comisión de delitos tributarios que se correspondan con la actividad de la organización. Así se deriva de los términos del artículo citado al aunar a la finalidad típica: *“cometer alguno de los delitos previstos por la ley 24769”*.

En similares términos se ha dicho que: “este delito es “autónomo”, pero que no es “independiente””, en el sentido aquí empleado de que “no prescinde de la configuración de los demás tipos penales previstos en la ley 24.769. (Marcos Alberto Sequeira, Régimen Penal Tributario, T II, Buenos Aires, La Ley, 2012, p. 65),

En el caso, lo dicho se vincula con la exigencia de “habitualidad” en la comisión de hechos en violación a la Ley tributaria. La Cámara en lo Penal Económico tiene dicho en este sentido: *“Que, admitido es, y no parece necesario mayor abundamiento en este momento, que la asociación ilícita ya fue descripta en el código sustantivo como un delito de peligro y de carácter permanente, mientras que la habitualidad es una situación verificable con relación a los delitos de resultado, y con respecto a los cuales se acredita la comisión frecuente de los mismos. La llamada asociación ilícita tributaria sólo podría desplazar al tipo penal de asociación*



ilícita genérico (art. 210 del Código Penal) en caso de verificarse alguna circunstancia caracterizadora y calificante (atento al monto de pena prevista en abstracto para la primeramente referida) diferente y, en atención a la referencia legal prevista por el artículo 15 inc. c) del Régimen Penal Tributario, no se advierte como podría, en relación a un delito permanente y de peligro, comprobarse la habitualidad del destino de la organización (“..que habitualmente esté destinada a cometer cualquiera de los delitos tipificados..”) si no fuera mediante la comprobación efectiva de la comisión de alguna de esas conductas típicas” “La habitualidad es una situación de hecho a ser comprobada, mientras que la habitualidad de propósitos o fines no parece diferenciarse de la presencia misma de aquéllos” (LEGAJO DE APELACIÓN EN CAUSA N° CPE 804/2018 CARATULADA “GRUPO CHRISTON/TAN SOBRE INFRACCIÓN LEY 24.769”, JUZGADO NACIONAL EN LO PENAL ECONÓMICO N° 3, SECRETARÍA N° 5, CPE 804/2018/21/CA2, SALA “B”, ORDEN N° 29.460; en idénticos términos en: LEGAJOS DE APELACIÓN EN CAUSA N° CPE 650/2019 CARATULADA “GRUPO G./I. S/ INFRACCIÓN LEY 24.769”, JUZGADO NACIONAL EN LO PENAL ECONÓMICO N° 3, SECRETARÍA N° 5. EXPEDIENTE N° CPE 650/2019/6/CA2. ORDEN N° 29.332. SALA “B”).

En esta línea argumental, Romero Villanueva dice que, “al caracterizar a la asociación u organización con la circunstancia de la habitualidad se exige la comprobación inequívoca de la actividad ilícita evasiva, ya sea mediante la existencia de condenas anteriores por ese delito o por la presencia de un concurso material de las infracciones punibles”. (aut. citado *Una aproximación a la nueva reforma a la ley penal tributaria: la ley 25.874, JA, p.29*).

Por su parte, la Cámara Federal de La Plata puntualizó que: “Además para la conformación de una asociación ilícita se requiere que la misma esté destinada a cometer delitos, analizados estos en la acepción técnica del término. Quedaran excluidos así, los actos inmorales no reprimidos penalmente o aquellos eventos que posean naturaleza penal pero no conserven la actitud para ser considerado como un hecho delictivo”





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE MENDOZA - SALA A
FMZ 54017330/2009/35/CA7

(Expte. nro. 50779/2018. Legajo N° 9 - IMPUTADO: V., D.E. Y OTROS s/LEGAJO DE APELACION).

A mayora abundamiento, recuerda Jorge Enrique Haddad *“la existencia de casos sumamente complejos, a la luz de la existencia de la condición objetiva de punibilidad, respecto del monto, ya que el contribuyente puede evadir superando el mínimo monetario y obtener, sin embargo, las facturas falsas de tres organizaciones distintas; por lo tanto ninguna de ellas “comete” habitualmente ningún delito”* (aut. Cit., *La Ley Penal Tributaria Comentada, Ciudad Autonoma de Bs.As, Abeledo Perrot, 2018, p.215*).

Agrega el autor Humberto Bertazza, citando a Hernán De Llano que: *“conforme se encuentra tipificada la figura, estamos en presencia de una habitualidad propia o específica. Por tal motivo consideramos que la interpretación aportada por la doctrina y la jurisprudencia mayoritaria sobre aquel concepto respecto del encubrimiento es aplicable al supuesto de asociación ilícita fiscal, por cuanto para acreditar el destino habitual de la organización de la comisión de delitos tributarios será necesario verificar la efectiva realización de actos precedentes en infracción a la ley penal tributaria. Además, será significativo para demostrar la habitualidad, la presencia de cierta conexión temporal entre aquellos actos de modo que manifiesten el carácter reiterativo de la conducta...”* (aut. Citado, Régimen Penal Tributario Comentado, Ciudad Autonoma de Bs As, La Ley, 2020, p.154; el resaltado nos pertenece)

De la jurisprudencia y doctrina transcriptas se deriva que, si bien el delito que tratamos no requiere la consumación de los delitos a los que la organización dirige sus actos, el principio de ejecución de los hechos que aglutinan a sus miembros, debe consistir en conductas que a la postre, se logre o no su comisión, constituyan una actividad tipificada por la Ley Penal Tributaria.

Justamente en autos, no es posible realizar tal afirmación so peligro a contradecir la confirmación del sobreseimiento respecto de los delitos de evasión oportunamente imputados a los miembros de la presunta asociación.



Con este razonamiento, el Juez de grado, al fundar el sobreseimiento de los acusados por el delito de asociación ilícita fiscal, vincula directamente la extinción de la acción penal de los delitos tributarios con aquella figura, en tanto la comisión de delitos tributarios constituye en el caso, la única prueba sobre la existencia de una organización destinada a cometer ilícitos fiscales.

Es que, el hecho de que la comisión del delito no sea una condición del tipo, como afirma el Fiscal de Instrucción al apelar, no nos dice nada respecto de la prueba requerida para considerar, aún en esta etapa procesal, la existencia de una organización.

Nótese que, la acusación centra la prueba del hecho típico de “tomar parte” únicamente en las presuntas evasiones tributarias que en definitiva, resultan inexistentes, por lo dicho en el considerando 5).

Así se fundó la asociación ilícita fiscal a fs. 4197/4280 y en el auto de procesamiento de fs. 3504/3558 y vta., conforme explica el Fiscal de Instrucción a fs. 4613/4621. Contrariamente, no surgen elementos de prueba relativos a la existencia de la organización que no tengan relación a los delitos con los cuales concurre.

7) En este aspecto, importa puntualizar que, la inexistencia de ilícitos tributarios torna abstracto el tratamiento de la discusión acerca de la configuración de la asociación ilícita fiscal.

En efecto, de las constancias agregadas se advierte que las conductas no han superado la condición objetiva de punibilidad requerida. Por ello, y teniendo en consideración que el tipo penal de la “asociación ilícita tributaria” establece que la organización debe estar conformada de manera habitual para “cometer cualquiera de los delitos tipificados en la presente ley”, es que hasta el momento no se puede aseverar con el grado de probabilidad que se requiere en esta etapa procesal que existiría una asociación ilícita, dado que falta el elemento demostrativo de dicha ilicitud, que es la tipificación de delitos reprimidos por la ley 24.769.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE MENDOZA - SALA A
FMZ 54017330/2009/35/CA7

Es que, al no existir elementos fundamentales del tipo penal en cuestión para su configuración no puede haber “asociación ilícita tributaria” si no existiera previamente conductas delictivas descriptas por la ley 24.769.

Por lo expuesto, **SE RESUELVE: NO HACER LUGAR** a los recursos de apelación impetrados por el representante del Ministerio Público Fiscal a fs. 4613/4621 y por el Dr. José Martín a fs. 4628/4632 y vta., contra la resolución de fs. 4592/4612 y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la resolución venida en crisis, en cuanto fuera motivo de apelación y agravios.

NOTIFÍQUESE. REGÍSTRESE. PUBLÍQUESE.

Eb.

Fecha de firma: 22/07/2020

Firmado por: MANUEL ALBERTO PIZARRO, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: JUAN IGNACIO PÉREZ CURCI, JUEZ DE CÁMARA

Firmado(ante mi) por: NAHUEL AGUSTÍN BENTO, Secretario Federal



#30381818#262253866#20200721133757590