



Poder Judicial de la Nación
Cámara Federal de Apelaciones de General Roca

"PETRACCA, Mariela Eva; PETRACCA, Gabriela Romina; BARTOLI, Fernando; GÓMEZ, Marta Silvia y otros sobre Asociación Ilícita Fiscal" (Expte.Nº FGR 17562/2013/CA3) - Juzgado Federal Nº2 de Neuquén - Secretaría Nº1

USO OFICIAL

En la ciudad de General Roca, a los 3 días del mes de julio de dos mil dieciocho, siendo las 09:30 horas se constituye en la sala de audiencias de estos Tribunales Federales la Cámara Federal de Apelaciones de General Roca presidida por el doctor Richar Fernando Gallego y los vocales Mariano Roberto Lozano y Ricardo Guido Barreiro, a efectos de recibir el informe *in voce* previsto en el art.454 del CPP, en los autos arriba indicados. Comparecen al acto la doctora Lidia Patricia Espeche, defensora particular en representación de Carlos Alberto Carus y Agustín Juan Carus; el doctor Horacio Javier Caffaratti, defensor particular en representación de Álvaro Ramón Flores Rivas y Jorge Daniel Flores Muñoz; el doctor Juan Carlos Cialceta, defensor particular en representación de Rodrigo Horacio Igea; el doctor Fernando Ovalle, defensor oficial en representación de Daniel Orlando Pontet, Juan Antonio Sepúlveda, Fernando Bartoli, Marta Silvia Gómez, Carlos Martín Figueroa y Héctor Mario Saiz, el doctor Nahuel Omar Urrea, defensor particular en representación de Mariela Eva Petracca y Gabriela Romina Petracca y por la parte querellante AFIP-DGI los doctores Sandra Graciela Valverde y Carlos Walter Sala. Cedida la palabra a los recurrentes, éstos expresaron los agravios. Tras ello se le concedió a la parte querellante y,





Poder Judicial de la Nación

Cámara Federal de Apelaciones de General Roca

finalmente, nuevamente a las defensas. Culminadas sus exposiciones, el tribunal pasó a considerar los fundamentos en que se asientan los recursos y tras dar inicio a la deliberación, dispuso la realización de un cuarto intermedio, para posibilitar su continuidad, de conformidad con lo previsto en el art.455 del CPP así como que, una vez que se arribe a un acuerdo para la decisión de las diferentes cuestiones planteadas e implicadas en los recursos se fijará día y hora para la lectura de lo resuelto, haciendo saber a las partes que quedan dispensadas de la obligación de comparecer a la reanudación del acto y que, en tal caso, la notificación se practicará por las vías habituales. De todo ello quedan notificados los letrados defensores de los imputados y la parte querellante, iniciándose el intervalo anunciado y dando comienzo la deliberación por ante mí de inmediato.

Dando ahora continuidad a la elaboración del acta de audiencia, siendo las 14 horas del día miércoles 11 de julio de 2018 y sin la presencia de las partes (ver fs.4117), hago constar que los señores magistrados han ido debatiendo por ante mí en distintas ocasiones, desde el martes 3 de julio, sobre las distintas cuestiones planteadas por los recurrentes y que, finalmente, han acordado dictar resolución en los siguientes términos: **1) Cuestión previa:** El doctor Caffaratti introdujo al inicio del acto el siguiente planteo, cuyo prioritario tratamiento solicitó y al que adhirieron cada uno de los restantes defensores: expuso que al haberse sancionado la ley 27.430 –que instauró un nuevo Régimen Penal Tributario y expresamente derogó el anterior– correspondía que esta alzada aclarase si insistiría en la aplicación de la ley





Poder Judicial de la Nación

Cámara Federal de Apelaciones de General Roca

24.769 por la cual fueron convocados los imputados, dado que esa norma y, por ende, la figura del art.15, inc. c, se encontraban abolidas. Frente a ello corresponde puntualizar que si bien asiste razón a las defensas cuando postulan que la ley 27.430 derogó expresamente la 24.769 (art.280), ello no significa que las figuras allí descriptas devengan impunes. En efecto, la nueva ley opera de pleno de derecho para las conductas futuras ya que la ley penal no se aplica retroactivamente y, por ello, el hecho se juzga, generalmente, por la ley vigente al momento de su acaecimiento, máxima que puede ceder ante otro principio como es el de la ley penal más benigna (art.2, CP). Sin embargo, sabido es también que lo trascendente es evaluar si la conducta allí sancionada sigue siendo delictual para la nueva ley. En otras palabras, en materia de sucesión de leyes penales en el tiempo el foco debe ponerse sobre el hecho antecedente descripto en la norma al que el ordenamiento jurídico le adjudica una sanción por su realización, porque si esa conducta sigue estando alcanzada por el derecho penal, pues entonces también lo estarán los hechos anteriores cometidos bajo el catálogo derogado. No escapa al tribunal que el nuevo régimen introdujo algunos cambios (ampliación de plazos, nuevos verbos típicos, nuevos montos como condición objetiva de punibilidad, entre otros cambios), pero ellos no modificaron en sustancia las conductas penadas. Tan así es que a poco que se confronta el texto del "antiguo régimen penal tributario" con el nuevo, la similitud o paralelismo se hace evidente y eso diluye el planteo de las partes. Solo resta agregar que la previsión en la ley 27.430 de un artículo expreso que derogó la anterior (ley 24.769), es

USO OFICIAL





Poder Judicial de la Nación

Cámara Federal de Apelaciones de General Roca

acaso un exceso o un celo especial del legislador, porque de haberlo omitido el caso se resolvía por los principios generales del derecho (ley posterior, deroga ley anterior). Más aún, si se agudiza la observación no puede escaparse que siempre que una norma legal reemplaza a otra, lo diga o no expresamente el legislador, la primera habrá quedado derogada por la segunda. Lo expuesto lleva a la desestimación de este agravio. **2) Sobre la figura de asociación ilícita tributaria:**

Fue la ley 25.874 la que introdujo este delito en el inciso c) del art.15 de la ley 24.769, en aras de sancionar un hecho grave para la administración tributaria, que se manifestaba a gran escala y que por un vacío legal quedaba en la impunidad.

Esta “asociación ilícita especial” –pues así la califica gran parte de la doctrina, que por esa razón entiende que viene a desplazar a la figura básica del art.210 del CP– tuvo como objetivo prohibir o sancionar las denominadas “usinas de facturas apócrifas” o “empresas fantasma”, las que estaban conformadas, en muchas ocasiones, por grandes organizaciones criminales que vendían facturas falsas (ya sea porque la contraprestación no se realizaba, o porque no contaba la empresa con los medios para realizarla, etc.) que eran aprovechadas por contribuyentes para incrementar de modo ilícito su crédito fiscal por IVA o también para computarlo como un gasto deducible del Impuesto a las Ganancias. Esa fue la maniobra que tuvo por comprobada –con los alcances propios de este estadio procesal– el *a quo*, quien procesó a Mariela Eva Petracca –en calidad de organizadora– junto a los restantes imputados –con distintos grados de participación– por haber tomado parte de una asociación ilícita “desplegada con el objeto de cometer ilícitos tributarios mediante la

USO OFICIAL





Poder Judicial de la Nación

Cámara Federal de Apelaciones de General Roca

obtención, generación y comercialización de facturas apócrifas, al menos en el período comprendido entre los años 2006 y 2009. La organización tenía como objetivo vender comprobantes apócrifos a diversos contribuyentes en actividad, quienes mediante la contabilización de los mismos lograban disminuir la base imponible tanto del impuesto al valor agregado –incrementando el crédito fiscal computable– como el impuesto a las ganancias –acrecentando el gasto deducible–, todo ello con el fin de evadir dichos impuestos en detrimento de las arcas del Organismo Fiscal, provocando un concreto perjuicio a la hacienda pública nacional como así también al orden público del Estado” (fs.3919/vta.). Ello a través de diversas SRL o a título personal, en el caso de Mariela Petracca, proveyendo de facturas apócrifas a terceros contribuyentes y, en otros casos, brindando el *know how* de esa actividad. Contra esos procesamientos se alzaron los recurrentes mencionados al inicio a partir de una serie de agravios que expusieron largamente en sus escritos de interposición y durante esta audiencia, muchos de ellos vinculados a cuestiones probatorias (Agustín Juan Carus y Carlos Alberto Carus, Álvaro Ramón Flores Rivas y Jorge Daniel Flores Muñoz, Rodrigo Horacio Igea, Gabriela Romina Petracca y Mariela Eva Petracca) y otros atados a planteos de tipo dogmático (Saíz, Figueroa, Pontet, Sepúlveda, Bartoldi y Gómez). Sin embargo, advierte el tribunal luego de analizar la figura penal por la que vienen cautelados, que la atipicidad de la conducta imputada se impone. Veamos. El art.15, inc. c) de la ley 24.769 (texto según ley 25.874) sanciona a la persona que a sabiendas “c) *Formare parte de una organización o asociación compuesta por tres o más*

USO OFICIAL





Poder Judicial de la Nación

Cámara Federal de Apelaciones de General Roca

personas que habitualmente esté destinada a **cometer**

cualquiera de los delitos tipificados en la presente ley...Si

resultare ser jefe u organizador, la pena mínima se elevará..."

(el destacado no está en el texto legal). Esta descripción

típica, para su análisis profundo, reclamaría parangonarla

con los elementos que conforman la figura "básica" del

art.210 del CP, sin embargo se estima innecesaria esa tarea

en tanto se advierte de plano, en el caso, la insatisfacción

de uno de los elementos del tipo objetivo de la figura. Es

que si se requiere que la organización –conformada por tres o

más sujetos– habitualmente esté destinada a **cometer**

cualquiera de los delitos tipificados en la ley, sólo podrán

integrarla o conformarla, en los términos descriptos por el

tipo penal, quienes sean sujetos obligados, en tanto otras

personas no pueden *cometer* los delitos que consagra la ley

24.769. Podrá sí el que no es contribuyente, acaso,

participar de algún modo de la evasión de otro, más no ser

autor de ella. Entonces, si cometer es concretar alguna de

las conductas típicas descriptas en otras figuras de la ley,

lo que sólo puede asociarse a la idea de autoría, y esta

condición, a su vez, sólo puede predicarse de aquel que

reviste la condición de contribuyente, sumado ello a que ni

Petracca ni los restantes co-imputados eran quienes con la

utilización de las facturas que se reputaron falsas podían

eludir el pago de *sus* tributos, el hecho que se les atribuyó

–básicamente el haber dado herramientas para que otros, los

sujetos pasivos de los tributos, evadieran sus propias

obligaciones- no encuadra en la descripción típica que se

viene analizando. En otras palabras, el objetivo o fin

delictivo de la organización desbaratada era el de proveer

USO OFICIAL





Poder Judicial de la Nación

Cámara Federal de Apelaciones de General Roca

facturas apócrifas a terceros contribuyentes y este extremo es el que aborta el análisis secuencial del tipo bajo estudio, en tanto, se reitera, no eran los imputados quienes cometerían con esos documentos los delitos penados en la ley especial. Lo expuesto no implica -el tribunal quiere ser bien claro en esto- dejar impunes este tipo de maniobras; por el contrario, entiende esta cámara que las reglas de la participación de la parte general del código de fondo permiten encuadrar este accionar en vinculación con quienes efectivamente evadieron, en función de la contribución que cada uno concretó. Por lo demás, se agrega que esta disociación entre la finalidad o el objetivo que se tuvo en mente al sancionar la norma, por un lado, y el texto que lo concretó, por el otro, no resulta un asunto novedoso introducido por esta alzada. En efecto, un repaso por la jurisprudencia evidencia la poca recepción que la figura ha tenido, al menos en términos de condenas judiciales. A su vez, la doctrina calificada ha señalado la imposibilidad de encuadrar en este tipo penal maniobras como las aquí investigadas. En efecto, autores como D'Alessio explican en torno al tipo subjetivo, concretamente en referencia a quién puede cometer este delito, que *"la norma indica que la organización o asociación debe estar destinada a cometer cualquiera de los delitos tipificados en la presente ley. Y sólo pueden cometer los delitos los 'obligados', por lo que creemos que por error legislativo, el tipo requiere efectivamente una calidad especial, excluyendo a aquellos sujetos quienes tuvo la intención de incluir en el campo de punición"* (D'Alessio, Andrés José, *Código Penal de la Nación. Comentado y Anotado*, 2º edición, Tomo III, pág.1478).

USO OFICIAL





Poder Judicial de la Nación

Cámara Federal de Apelaciones de General Roca

En similar dirección se ubica José Suárez Burgos, quien trae a colación la postura de Riquert y De Llano quienes “entienden que se trata de más derecho penal simbólico, denominación que pertenece a ese bloque de normas penales dictadas por el legislador e inexorablemente destinadas a no ser aplicadas ... No obstante, no puede perderse de vista que el texto vigente no pune la actividad asociativa para posibilitar, facilitar o brindar colaboración al obligado para el ilícito, sino el formar parte de una organización o asociación que habitualmente esté destinada a cometer cualquiera de los delitos tipificados en la ley especial. Nótese que el tránsito de la facilitación a la comisión importa el del mero aporte participativo a la concreción de la conducta típica. Esta circunstancia manifiesta Riquert citando a Pampliega importa una reducción del campo de aplicación de la figura respecto del proyecto del Poder Ejecutivo definitivamente sancionado” (en revista Pensamiento Penal del 8 de abril pasado, bajo el título “La asociación ilícita fiscal”). Como acotación final se agrega, aunque no tenga relevancia para cambiar la suerte de la decisión que aquí se adopta según lo que establecía la ley 24.769, que el nuevo texto del mentado art.15 inc.c, de acuerdo a la redacción que le dio la ley 27.430, pena -ahora sí- al que a sabiendas “Formare parte de una organización o asociación compuesta por tres o más personas que habitualmente esté destinada a cometer, **colaborar o coadyuvar** cualquiera de los ilícitos tipificados en la presente ley...”; lo que implicó volver a los alcances que tuvo el proyecto de ley que en el año 2003, como parte de lo que se denominó “paquete anti evasión”, que elevó el Poder Ejecutivo a la consideración del

USO OFICIAL





Poder Judicial de la Nación

Cámara Federal de Apelaciones de General Roca

Congreso de la Nación, el cual reprimía “a quien formare parte de una asociación u organización compuesta por tres o más personas destinada a posibilitar, facilitar o brindar la colaboración necesaria para la ejecución de alguno de los delitos previstos en la presente ley” y que por alguna razón -lo que aquí es irrelevante- no fue sancionado. Nuevamente cabe citar a D’Alessio (ob.cit., nota 348, pág.1478) quien sobre este punto ha dicho, con cita de Nercellas, que si “las razones invocadas para requerir la sanción indican que el legislador tuvo en miras a quienes colaboraban con el contribuyente, a quienes le aportaban a éste el soporte técnico, logístico o intelectual para consumir la evasión... como se aprecia, lejos ha estado el texto sancionado de lograr su cometido”. Así las cosas, y resumiendo, si la asociación que habrían integrado los imputados tenía como destino proveer de facturas falsas a terceros contribuyentes para que éstos eludiesen el pago de sus tributos, vemos que no se organizaron para “cometer alguno de los delitos tipificados en la ley”; lo que impone la revocación de su procesamiento, sin costas (art.531 del CPP) y, asimismo, por aplicación del efecto extensivo de los recursos, del de Guillermo Scheuermann (art.441 del CPP). Por ello, **SE** **RESUELVE:** Admitir los recursos deducidos por las defensas y revocar los procesamientos de Mariela Eva Petracca, Gabriela Romina Petracca, Carlos Alberto Carus, Agustín Juan Carus, Álvaro Ramón Flores Rivas, Jorge Daniel Flores Muñoz, Rodrigo Horacio Igea, Daniel Orlando Pontet, Juan Antonio Sepúlveda, Fernando Bartoli, Marta Silvia Gómez, Carlos Martín Figueroa y Héctor Mario Saiz, así como también el de Guillermo Scheuermann, sin costas, con los alcances fijados en el

USO OFICIAL





Poder Judicial de la Nación

Cámara Federal de Apelaciones de General Roca

considerando. Con lo que se da por finalizada la audiencia,
previa lectura de la presente firman los señores jueces del
Tribunal, por ante mí, que doy fe.

Fdo: GALLEGO - LOZANO

El Doctor Ricardo Guido Barreiro no suscribe la presente (Ac.9/92)

Ante mí: María Fedra Giovenali - Secretaria

USO OFICIAL

