



PROTOCOLIZADO
T. 102 Ac. 6/14 Mat. Penal
FCB N° 012000035/2012/TO01

Poder Judicial de la Nación
TRIBUNAL ORAL FEDERAL DE CORDOBA 2

Córdoba, 16 de agosto de dos mil veinticuatro.

VISTOS:

Estos autos caratulados: “**SANTIAGO OSCAR Y OTROS P.SS.AA INF. LEY 24.769 (Expte. 12000035/2012/TO1)**”, con trámite ante el Tribunal Oral en lo Criminal Federal N° 2 de Córdoba, bajo la Presidencia de la señora Jueza de Cámara Dra. CAROLINA PRADO, e integrado por los señores Jueces de Cámara Dra. MARÍA NOEL COSTA y Dr. JOSÉ FABIÁN ASIS, llegados a despacho para resolver;

Y CONSIDERANDO:

I.- Que, con fecha 23 de mayo del corriente año, los abogados defensores Dres. Gabriel y Gerard Gramática Bosch y la Dra. Débora Ruth Ferrari, en representación de los imputados Oscar Lucas Santiago, Sebastián Santiago y Lucas Santiago, propusieron reparar el daño presuntamente ocasionado por el delito que se les atribuye en la causa y ofrecieron abonar la suma de Pesos Doscientos cuarenta millones (\$240.000.000), para que dicho monto sea destinado total o parcialmente a cualquiera de los siguientes destinos, con fines sociales y solidarios: 1) la construcción de la primera cocina escuela solidaria en la Fundación Banco de Alimentos de Córdoba que funcionará en el Mercado de Abasto, Av. De La Semillería 1552 de esta ciudad; y/o 2) la ejecución de dos aulas, baños de niños y niñas, adaptación de baños para docentes y adaptación del área de gobernanza en el colegio Beruti que es un colegio fundación ubicado en el Barrio Müller de esta ciudad; y/o 3) cualquier otra obra o proyecto que genere un bienestar social para nuestra comunidad y que sea determinado por el Tribunal.

Frente a dicha presentación, el Tribunal convocó a las partes a audiencia, que tuvo lugar el 14 de junio del corriente año, con la asistencia de los imputados y sus defensores Dra. Débora Ruth Ferrari y Dr. Gabriel Gramática Bosch; la Dra. María Elisa Diez y el Dr. Roberto Bustos Marun, en calidad de representantes de la querellante particular Administración Federal

Fecha de firma: 16/08/2024

Firmado por: CAROLINA PRADO, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: JOSE FABIÁN ASIS, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: MARIA NOEL COSTA, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: TRISTAN LOPEZ VILLAGRA, SECRETARIO DE CAMARA



de Ingresos Públicos – Dirección General Impositiva (AFIP – DGI); y el Fiscal General Dr. Carlos Gonella.

II.- Encontrándose el citado planteo de reparación integral del perjuicio a estudio del Tribunal, el pasado 29 de julio los abogados defensores Dres. Gabriel y Gerard Gramática Bosch y la Dra. Débora Ruth Ferrari, en representación de los imputados Oscar Lucas Santiago, Sebastián Santiago y Lucas Santiago, efectuaron nueva presentación en el expediente, por la que requirieron la aplicación retroactiva de la Ley 27.743 y su Decreto reglamentario 608/24, y solicitaron se disponga el consecuente sobreseimiento de sus defendidos, en los términos previstos por los artículos 336 inc. 1 del CPPN y 2 y 59 inc. 2 del CP.

En dicha presentación, la defensa expuso que la Ley 27.743 — sancionada el 27/06/2024— establece un régimen de regularización excepcional de obligaciones tributarias, aduaneras y de seguridad social, y un régimen de regulación de activos, especificando que los sujetos que se acojan a estos beneficios estarán exentos de ciertas obligaciones y liberados de acciones civiles y penales por delitos tributarios, cambiarios y aduaneros. Además, la cancelación total de la deuda produce la extinción de la acción penal, siempre que no exista sentencia firme a la fecha de cancelación. Por su parte, el Decreto reglamentario 608/2024, emitido el 12/07/2024, aclara que la extinción de la acción penal aplica también a los imputados por delitos fiscales comunes.

Manifestaron que la nueva normativa cubre ampliamente los montos que surgirían del ajuste en ventas y que la exteriorización de la suma de dos millones de dólares efectuada por Helacor S.A. bajo la ley 26.860 cubre cualquier eventual diferencia que se determine. Recordaron que, en su oportunidad, las verificaciones de AFIP confirmaron que la exteriorización practicada cubría las omisiones fiscales y cumplía con los requisitos establecidos. Citaron doctrina y jurisprudencia en favor de la operatividad de la norma invocada, e hicieron reservas legales.

III.- Con ello, el Tribunal corrió vista a las partes por el término de ley y,

en su contestación, la Dra. Elisa Diez, en representación legal de la querellante

Fecha de firma: 16/08/2024

Firmado por: CAROLINA PRADO, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: JOSE FABIAN ASIS, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: MARIA NOEL COSTA, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: TRISTAN LOPEZ VILLAGRA, SECRETARIO DE CAMARA



#38178561#423073594#20240816112139152



Poder Judicial de la Nación
TRIBUNAL ORAL FEDERAL DE CORDOBA 2

particular AFIP – DGI, manifestó que la pretensión de la defensa no resulta ajustada a derecho y debe ser descartada, dando motivos de ello.

Sintéticamente, sostuvo que no resulta procedente la aplicación retroactiva del título II de la ley 27.743 —solicitada por la defensa— a los hechos sometidos a proceso en autos, porque esa norma no libera de responsabilidad alguna ante la comisión del delito de asociación ilícita fiscal. Manifiesta, además, que el decreto 608/2024 no reconoce a la suscripción al régimen de regularización de activos —blanqueo— un efecto extintivo de la acción penal inherente al delito de asociación ilícita fiscal.

Agregó que, más allá de que la cancelación de las obligaciones tributarias incumplidas como consecuencia de la actuación de la asociación ilícita investigada no tiene aptitud para extinguir la acción penal seguida contra los imputados, corresponde además rechazar la petición de la defensa porque no se ha demostrado la “cancelación total” de las obligaciones que resultaron incumplidas. Según expuso, la defensa no ha identificado cuáles fueron todas las obligaciones vinculadas a la actuación de la asociación ilícita y tampoco se ha demostrado que todas ellas hayan sido canceladas con anterioridad a la entrada en vigencia de la ley 27.743 (BO 8-7-2024) o que hayan sido extinguidas mediante pago de contado o en plan de pagos dentro del régimen del título I de la ley 27.743, requisito que exige el art. 5 de la ley 27.743.

IV.- A su turno, el Fiscal General Dr. Carlos Gonella dictaminó que no corresponde hacer lugar a la solicitud de la defensa de hacer extensiva la aplicación del régimen de blanqueo y regularización recientemente legislada en ley 27.743, por la exteriorización realizada por los imputados bajo la Ley 26.860, con el fin de extinguir la acción penal de asociación ilícita fiscal por la que se los acusa en la presente causa.

Indicó que, de la lectura de la Ley 27.743, no surge la inclusión del tipo penal de asociación ilícita fiscal, previsto en el art. 15 inc. c) del régimen penal tributario. Asimismo, sostuvo que, del análisis del debate parlamentario de la referida ley, en ninguna de las dos Cámaras que analizaron el proyecto de ley



se contempló la posibilidad de incluir a las asociaciones ilícitas fiscales dentro de los tipos penales tributarios pasibles de extinción a través del acogimiento a la presente ley o a las leyes de regularización y blanqueo anteriores.

En ese sentido, concluyó que el Poder Ejecutivo excedió sus facultades en la reglamentación de la ley, mediante del Decreto N° 608/2024, al incluir allí supuestos de extinción en tipos penales no previstos por el legislador, lo que conlleva su inconstitucionalidad.

V.- De acuerdo con el requerimiento de elevación a juicio, los imputados Oscar Lucas Santiago, Lucas Santiago y Sebastián Oscar Santiago vienen acusados en carácter de jefes u organizadores coautores del delito de asociación ilícita fiscal, conforme al art. 45 del CP y art. 15 inc. “c” de la Ley 24.769.

En concreto, se les atribuye que, desde fecha no determinada con exactitud, ubicable entre fines del año 2007 o principios del año 2008 hasta el día 23 de mayo de 2012, Oscar Lucas Santiago (padre), Lucas Santiago (hijo) y Sebastián Oscar Santiago organizaron una asociación destinada a cometer delitos contemplados en la ley 24.769, con la finalidad de obtener una mayor rentabilidad económica a aquella que era puesta de manifiesto ante la Administración Federal de Ingresos Públicos, ello en el marco de las actividades comerciales que desarrollaban, esto es, producción, distribución y venta de helados; instalación, locación y venta de comercios dedicados a la comercialización de helados; otorgamientos de franquicias para la comercialización de helados y autorización para la utilización de la marca “GRIDO”; producción, distribución y comercialización de insumos destinados a heladerías e instalación y mantenimiento de cámaras frigoríficas.

Encontrándose las actuaciones en estado de resolver, se considera:

VOTO DE LAS JUEZAS DE CÁMARA DRAS. CAROLINA PRADO Y MARÍA NOEL COSTA:

En relación con los planteos de la defensa, es preciso señalar —de manera preliminar— que, en función de la naturaleza de las cuestiones introducidas y el imperativo de estar a las circunstancias actuales y sobrevinientes del

caso de las que no es posible prescindir —por la hipótesis de novación legisla-





Poder Judicial de la Nación
TRIBUNAL ORAL FEDERAL DE CORDOBA 2

tiva que conlleva el dictado de un nuevo precepto legal aplicable— (conf. CSJN, Fallos: 325:28; 331:2628; 338:706; 339:349, 676, 1478; entre otros), corresponde abordar, en primer término, el tratamiento de la última de las peticiones y, en segundo término y en su caso, la solicitud de ofrecimiento de reparación integral del perjuicio.

Con esa aclaración, el planteo de aplicación retroactiva de ley penal más benigna amerita consignar que la Ley 27.743, publicada en el Boletín Oficial el 8 de julio del 2024, contempla en su Título I un régimen de regularización de obligaciones tributarias, aduaneras y previsionales mediante su pago al contado o en cuotas en los términos y bajo las modalidades y condiciones que la propia legislación prevé. Establece, por un lado, que el acogimiento a dicho régimen conlleva la suspensión de la acción penal correspondiente a los delitos que tuvieran por objeto las obligaciones regularizadas, y por otro lado, la cancelación total de la deuda —en las condiciones previstas por la ley— extingue la acción penal correspondiente a los delitos que tengan por objeto las obligaciones canceladas; a su vez, establece la cancelación total en relación a las obligaciones que hubieran sido canceladas antes de la entrada en vigencia de la Ley 27.743.

Asimismo, en su Título II, la Ley 27.743 establece un segundo régimen de exteriorización o regularización de activos que fueran de propiedad o que se encontraran bajo posesión, tenencia o guarda de los contribuyentes al 31 de diciembre de 2023, concediendo a sus adherentes la liberación de toda acción por delitos tributarios que pudieran corresponder por el incumplimiento de las obligaciones vinculadas o que tuvieran origen en los bienes, créditos y tenencias que se declaren.

La citada norma fue reglamentada mediante Decreto 608/2024 del Poder Ejecutivo de la Nación, cuyo art. 1 establece: *“La cancelación de las obligaciones incluidas en el marco de lo previsto en el Régimen del Título I de la Ley N° 27.743, producirá la extinción de la acción penal -en la medida en que no exista sentencia firme a la fecha de cancelación- respecto de todos los partícipes,*

Fecha de firma: 16/08/2024

Firmado por: CAROLINA PRADO, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: JOSE FABIAN ASIS, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: MARIA NOEL COSTA, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: TRISTAN LOPEZ VILLAGRA, SECRETARIO DE CAMARA



así como también de las personas imputadas por delitos fiscales comunes enumerados en los artículos 8°, 9°, 10, 11 y 15, inciso c), del Régimen Penal Tributario del Título IX y sus modificatorias, si dichas imputaciones se vinculan a obligaciones tributarias incluidas o canceladas bajo el presente Régimen, o que hubieran sido canceladas con anterioridad.”. Es decir, incluyó específicamente el delito de asociación ilícita fiscal —entre otros— como un delito susceptible de extinción de la acción penal.

Sobre esto, el Representante del Ministerio Público Fiscal sostuvo la inconstitucionalidad del Decreto Reglamentario, por entender —según argumentó— que, al dictarlo, el Poder Ejecutivo se excedió en la competencia que le atribuye la Constitución Nacional. Además, señaló que, en el marco de la discusión parlamentaria, el legislador no demostró intención de incluir este delito en la Ley.

Dicho planteo obliga a considerar el concepto —plasmado en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación— de que la declaración de inconstitucionalidad de una norma legal “es un acto de suma gravedad y una de las más delicadas funciones susceptibles de encomendarse a un tribunal de justicia, y que por ello debe considerarse como la última ratio del orden jurídico y sólo debe ejercerse cuando la repugnancia con la cláusula constitucional es manifiesta y la incompatibilidad inconciliable, o bien cuando se trata de una objeción constitucional palmaria, de tal forma que no debe recurrirse a ella sino cuando una estricta necesidad lo requiera” (cfr. CSJN, Fallos: 258:60; 292:211; 296:22, entre otros).

En este sentido, el máximo Tribunal del país ha señalado que la inconstitucionalidad solo puede operar cuando no resta posibilidad interpretativa alguna de compatibilizar la ley con la Constitución Nacional y los tratados internacionales que forman parte de ella (CSJN, Fallos: 285:322; 288:325; 290:226).

El carácter excepcional de la declaración de inconstitucionalidad de una norma obliga a efectuar una valoración circunstanciada del caso, a los efectos de establecer si concurren extremos de gravedad institucional que la justifiquen, por constatación de una contradicción manifiesta de una norma con la

cláusula constitucional.





Poder Judicial de la Nación
TRIBUNAL ORAL FEDERAL DE CORDOBA 2

En el caso de autos, y dando respuesta a lo planteado por el Fiscal General, debe señalarse que, al dictar el decreto reglamentario, el Poder Ejecutivo actuó dentro del marco constitucional que le concede el art. 99, inc. 2, de la CN, al prever: *“El presidente de la Nación tiene las siguientes atribuciones: (...) 2.- Expide las instrucciones y reglamentos que sean necesarios para la ejecución de las leyes de la Nación, cuidando de no alterar su espíritu con excepciones reglamentarias. (...)”*. Es decir, la norma reglamentaria solo tiene por función especificar los pormenores o detalles, señalar las condiciones, circunstancias, entre otras aristas. Según se observa en el caso de autos, lo dispuesto en el decreto reglamentario no hace más que puntualizar —en forma limitada— los tipos penales delictivos pasibles de acceder al régimen de regularización, ante la deficiente técnica legislativa utilizada en la redacción de la norma.

Para que un decreto reglamentario sea excesivo, y así, contrario a la norma a la que se refiere y posibilite cuestionar su validez, debería desconocer o restringir irrazonablemente derechos que la ley reglamentada otorga, o bien ir en contra de su espíritu o finalidad, lo que requiere un sólido desarrollo argumental que lleve, como *última ratio*, a la invalidación de la norma cuestionada.

Así pues, la potestad reglamentaria habilita para establecer condiciones o requisitos, limitaciones o distinciones que, aun cuando no hayan sido contempladas por el legislador de una manera expresa, si se ajustan al espíritu de la norma reglamentada o sirven, razonablemente, a la finalidad esencial que ella persigue, son parte integrante de la ley reglamentada y tienen la misma validez y eficacia que ésta.

Al respecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reconocido que, en materias que *“presentan contornos o aspectos peculiares, distintos y variables que impiden al legislador prever anticipadamente la concreta manifestación que tendrán los hechos...una vez establecida la política legislativa, no resulta irrazonable el reconocimiento de amplias facultades reglamentarias al órgano ejecutivo”* (Fallos, 199:483, entre otros). Con ello, el máximo Tribunal define la función de la norma complementaria y reconoce su constitucionalidad,

Fecha de firma: 16/08/2024

Firmado por: CAROLINA PRADO, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: JOSE FABIAN ASIS, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: MARIA NOEL COSTA, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: TRISTAN LOPEZ VILLAGRA, SECRETARIO DE CAMARA



siempre y cuando se respete el sentido de la incriminación sustancial del legislador.

En este orden, también remarcó que no vulneran el principio establecido en el art. 99, inc. 2° de la CN, los reglamentos que se expidan para la mejor ejecución de las leyes, cuando la norma de grado inferior mantenga inalterables los fines y el sentido con que la ley haya sido sancionada. (Fallos: 328:43; 322:752). Asimismo, dejó expresado que la conformidad que debe guardar un decreto respecto de la ley no consiste en una coincidencia textual entre ambas normas, sino de espíritu (Fallos: 322:752).

Conviene acotar, por su parte, que asiste razón al Fiscal General cuando señala que durante el debate parlamentario no se mencionó específicamente al delito de asociación ilícita fiscal dentro de los tipos penales tributarios que contemplaba la norma; por el contrario, se hizo una mención genérica que englobaba a tipos penales tributarios y aduaneros, como así también a delitos comunes vinculados a aquellos. Esto denota, a las claras, que la reglamentación no incurrió en extralimitación alguna, habida cuenta que el ilícito de asociación ilícita tributaria integra —ni más ni menos— que uno de los delitos fiscales.

En este sentido, pueden destacarse algunos pasajes de la transcripción del debate parlamentario: **Sr. Atauche.-** “(...) *El proyecto propone la posibilidad de regularizar distintos tipos de deudas tributarias, aduaneras y de seguridad social por obligaciones vencidas al 31 de marzo de 2024 cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentren a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos.*

Se excluyen del régimen a los condenados por alguno de los delitos previstos en el Código Aduanero o en las leyes penales tributarias —anteriores y vigentes— con anterioridad a la vigencia de la ley, siempre que la condena no estuviera cumplida; a los condenados por delitos comunes que tengan conexión con el incumplimiento de sus obligaciones tributarias, y a las personas jurídicas en las que sus socios o representantes hubieran sido condenados por alguna de estas normas. En estos dos últimos casos, con sentencia firme y siempre que la condena no estuviera cumplida.





Poder Judicial de la Nación
TRIBUNAL ORAL FEDERAL DE CORDOBA 2

También están excluidos los agentes de retención y percepción que se encuentren con auto de procesamiento firme y causa elevada a juicio oral por la comisión de los delitos relacionados con la evasión de aportes y contribuciones.

Asimismo, se excluyen en forma expresa determinadas obligaciones. Por ejemplo, los aportes y las contribuciones con destino al Sistema Nacional de Obras Sociales o al Régimen Especial de Seguridad Social para Empleados del Servicio Doméstico, las deudas por cuotas destinadas a las ART, las obligaciones y las infracciones vinculadas con regímenes promocionales, etcétera.

Los contribuyentes que se adhieran a la moratoria pueden beneficiarse con descuentos en intereses resarcitorios y punitivos, que varían según la fecha en que se adhieran al régimen; condonación de multas e intereses; reducción de honorarios en deudas en discusión administrativa o judicial; la suspensión de acciones penales tributarias aduaneras, etcétera.

El acogimiento al régimen produce la suspensión de las acciones penales tributarias y aduaneras en curso y la interrupción de la prescripción. La cancelación total de la deuda produciría la extinción de la acción penal en la medida en que no exista sentencia firme a la fecha de cancelación. También quedaría extinguida de pleno derecho la acción penal respecto de aquellas obligaciones que hayan sido canceladas con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la ley en la medida en que no exista sentencia firme.

Título II. Régimen de Regularización de Activos. Propone la creación de un Régimen de Regularización de Activos. Este régimen de blanqueo abarca tanto a personas humanas como a sucesiones indivisas y a los sujetos especificados en el artículo 53 de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

Mediante esta medida se busca que se regularicen activos no declarados, obteniendo el beneficio de las condiciones que se van a ofrecer.

En el blanqueo de 2016 la AFIP informó que se recaudaron 149.000 millones a través del Régimen de Sinceramiento Fiscal.



Los sujetos alcanzados pueden ser residentes o no residentes y pueden adherirse al régimen por los bienes situados en la Argentina o por las rentas de fuente argentina. Aquellos que fueron residentes fiscales argentinos y ahora no lo son, pueden adherirse al régimen como si fueran residentes. Esto implica que adquirirán nuevamente la residencia tributaria.

En cuanto al plazo de adhesión al régimen, se extenderá hasta el 30 de abril de 2025. El Poder Ejecutivo nacional podrá prorrogar dicho plazo hasta el 31 de julio de 2025, inclusive, dividiéndose en tres etapas con diferentes efectos impositivos respecto del impuesto a ingresar.

El régimen permite la regularización de activos locales y del exterior, incluyendo, pero no limitándose, a moneda nacional o extranjera, inmuebles radicados en Argentina o en el exterior, participaciones accionarias, derechos de fideicomisos, títulos de valores y créditos de cualquier naturaleza, y otros bienes similares.

El proyecto prevé la posibilidad de incluir bienes que se encuentren bajo propiedad, posesión o tenencia de terceros, siempre que dichos terceros no sean excluidos del régimen.

Son sujetos excluidos del régimen funcionarios públicos, familiares de funcionarios y personas procesadas por ciertos delitos, entre otros.

Se encuentran excluidos los títulos de valores o tenencias de dinero en el exterior cuando se encuentren depositados en entidades financieras o agentes de custodia ubicados en países calificados como de alto riesgo o no cooperantes por el Grupo de Acción Financiera, cuidando que el origen de los fondos no provenga de fuentes ilícitas. Se mantiene la obligación de prevenir el lavado de activos y el financiamiento del terrorismo. (...)” (Diario de sesiones 12/06/2024).

“**Sr. Brügge.-** (...) Concretamente, en el punto referido a la liberación de las acciones penales, como una consecuencia del acogimiento o la adhesión a esta regularización, se establece la liberación de las acciones penales previstas en este artículo, que equivale a la extinción de la acción penal prevista en el inciso 2 del artículo 59 del Código Penal. O sea, es como una amnistía.

Entendemos también que deben estar exceptuados -y por eso hacemos al





Poder Judicial de la Nación
TRIBUNAL ORAL FEDERAL DE CORDOBA 2

agregado-, con excepción de los delitos previstos en los artículos 303 y 304 del Código Penal, justamente sobre delitos de lavado de activos.” (Diario de sesiones 29/05/2024).

En esta línea, no puede darse acogida favorable al planteo de inconstitucionalidad formulado por el representante del Ministerio Público Fiscal, toda vez que no se advierte alteración alguna al principio de legalidad, el cual veda que la reglamentación determine lo esencial de la materia prohibida, esto es, que defina lo ilícito en sí mismo y por fuera de la norma.

El principio de legalidad exige priorizar una exégesis restrictiva dentro del límite semántico del texto legal, en consonancia con el principio político-criminal que caracteriza al derecho penal como la *última ratio* del ordenamiento jurídico, y con el principio *pro homine* que impone privilegiar la interpretación legal que más derechos acuerde al ser humano frente al poder estatal.

De tal modo, por fuera de cualquier apreciación personal respecto de la técnica legislativa empleada, es claro que el principio de división de poderes encarga al Poder Judicial la interpretación y aplicación de las normas y no su valoración de conveniencia. Por ello, en base a una interpretación literal, integral y sistemática de la norma y del propio examen del debate parlamentario, cabe concluir que la liberación prevista en la Ley 27743 y su reglamento incluyen al delito de asociación ilícita fiscal previsto en el art. 15 inc c) de la Ley 24.769.

En relación con la petición de la defensa, hay que decir que las moratorias y blanqueos que han establecido amnistías fiscales deben ser analizadas desde una perspectiva amplia, por su vinculación directa con la realidad social imperante al momento de ser establecidas. Por lo general, la causa-fuente de estos regímenes especiales se halla en situaciones sociales conflictivas que generan un debilitamiento o fraccionamiento de los poderes del Estado, que traen consigo la adopción de medidas que tienen por objeto reestablecer un clima de paz social. Específicamente, entre las causas económicas debe contemplarse el sistema tributario, sus distorsiones, los cambios propios del sistema



económico y político, por lo que la situación económica supone —en definitiva— un elemento clave en la valoración política de su implementación.

A simple vista, las moratorias y blanqueos resultan ser un salvataje para los contribuyentes, con la condonación de una obligación tributaria y la consecuente inmunidad de enjuiciamiento penal; sin embargo, no puede obviarse que adicionalmente acarrearán beneficios para la Administración, ya que generan un fuerte aumento en los ingresos fiscales y una mejora en el cumplimiento futuro de las obligaciones tributarias.

En términos jurídicos, se traduce en el “olvido de un hecho delictuoso para establecer la calma y la concordia social”, “extingue la acción y la pena si antes hubiese sido impuesta y borra la criminalidad del hecho” (CSJN, Fallo 178:377, entre otros).

Y, según es sabido, desde la óptica de la dogmática penal el beneficio no se limita a una exención de sanción, sino que acarrea la eliminación de la tipicidad del hecho objeto de la amnistía, neutralizando la pretensión punitiva (Cfr. Zaffaroni Eugenio Raúl, Aliaga Alejandro, Slokar Alejandro, *Derecho Penal, Parte General*, Buenos Aires, 2002, Ed. Ediar, pág. 125); en tanto el pago implica la extinción de la acción penal. Es decir, la eficacia de esta política tributaria depende en gran medida de la amnistía efectiva de las acciones penales.

En este sentido, la Ley N° 27.743 de Medidas Fiscales Paliativas y Relevantes establece de manera concreta, en su Título I art. 5: *“El acogimiento al presente régimen producirá la suspensión de las acciones penales tributarias, aduaneras y de los recursos de la seguridad social en curso y la interrupción del curso de la prescripción penal, aun cuando no se hubiera efectuado la denuncia penal a ese momento o cualquiera sea la etapa del proceso en que se encuentre la causa, siempre y cuando la misma no tuviere sentencia firme.*

La cancelación total de la deuda en las condiciones previstas en el presente régimen —de contado o mediante plan de facilidades de pago— producirá la extinción de la acción penal, en la medida que no exista sentencia firme a la fecha de cancelación. Igual efecto se producirá cuando se cancele, por parte de cada imputado, la deuda que le fuera exigible de manera individual (confor-





Poder Judicial de la Nación
TRIBUNAL ORAL FEDERAL DE CORDOBA 2

me la imputación penal efectuada), en las condiciones previstas en el presente régimen. También quedará extinguida de pleno derecho la acción penal respecto de aquellas obligaciones que hayan sido canceladas con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia del presente régimen en la medida que no exista sentencia firme a dicha fecha. Asimismo, la Administración Federal de Ingresos Públicos queda dispensada de formular denuncia penal cuando las obligaciones principales hubieran sido canceladas con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia del presente régimen”

Lo mismo dispone, en su Título II, el art. 34, al estipular que: *b) Quedan liberados de toda acción civil y por delitos tributarios, cambiarios, aduaneros e infracciones administrativas que pudieran corresponder por el incumplimiento de las obligaciones vinculadas o que tuvieran origen en los bienes, créditos y tenencias que se declaren en el presente régimen, en las rentas que éstos hubieran generado y en los fondos que se hubieran usado para su adquisición, así como el cobro y la liquidación de las divisas provenientes de la Regularización de Activos de dichos bienes, créditos y tenencias.*

Quedan comprendidos en esta liberación los socios administradores y gerentes, directores, síndicos y miembros de los consejos de vigilancia de las sociedades contempladas en la Ley General de Sociedades 19.550 (texto ordenado en 1984 y sus modificaciones), y cargos equivalentes en cooperativas, mutuales, asociaciones civiles, fundaciones, fideicomisos y sucesiones indivisas, fondos comunes de inversión, representantes legales de sucursales de empresas extranjeras y profesionales certificantes de los balances respectivos.

La liberación de las acciones penales previstas en este artículo equivale a la extinción de la acción penal prevista en el inciso 2 del artículo 59 del Código Penal.”

Hasta aquí, los artículos señalados coinciden con lo establecido en los anteriores regímenes de moratoria y blanqueo establecidos en nuestro país; la novedad surge cuando el decreto reglamentario en forma expresa hace mención, en su artículo 1 y para el Régimen de Regularización, a la asociación ilícita



ta fiscal, al especificar el catálogo de delitos susceptibles de extinción de la acción penal.

Ahora bien, para el caso de que el contribuyente adhiriera al Régimen de Regularización de Activos, el decreto no incluyó expresamente este delito como uno frente a los cuales procede la extinción de la acción. No obstante, se advierte en forma clara que el legislador optó por ser más exhaustivo y específico en el tratamiento de este segundo régimen.

Así, el ya mencionado art. 34 dispone que los sujetos que adhieran quedan liberados de “toda acción civil y por delitos tributarios”. Seguidamente, en el art. 41, Capítulo VIII, hace un tratamiento específico de los sujetos que se encuentran excluidos de las disposiciones del Régimen de Regularización de Activos, y por lo tanto, de la amnistía correspondiente.

La enumeración del art. 41 es exhaustiva y detallada y, en el inciso e), excluye específicamente a quienes estuvieran procesados —aun cuando no estuviera firme dicho auto de mérito— por distintos delitos que se ocupa de enumerar, exceptuando a los delitos del Régimen Penal Tributario; y a esto lo estipula taxativamente: “(...) *enumerados en el artículo 6° de la ley 25.246, con excepción del inciso k).*”; dicho inciso refiere específicamente a los “delitos del Régimen Penal Tributario aprobado por el Título IX de la ley 27.430 o la que en un futuro la reemplace”. Es decir, si bien la ley no refiere de manera expresa a la asociación ilícita fiscal, al señalar expresamente a los delitos de Régimen Penal Tributario como excepción, abre la posibilidad de que se extinga la acción para las personas procesadas por dicho delito. Tal es la interpretación clara que deviene de dicho precepto.

Con todo ello, es notorio que el legislador no tuvo la intención de excluir al delito de asociación ilícita fiscal en la aplicación de la Ley N° 27.430. Sobre el particular, la doctrina de la Corte indica que, al momento de interpretar una norma, cualquiera sea su índole, debe tenerse en mira principalmente su finalidad (Fallos: 305:1262; 322:1090; 330:2192; 344:1810); ya que lo importante no es ceñirse a rígidas pautas gramaticales, sino computar el significado profundo de las normas (Fallos: 344:2591), evitando el riesgo de un formalismo parali-

zante (Fallos: 326:2095; 329:3666; 330:2093; 344:223).





Poder Judicial de la Nación
TRIBUNAL ORAL FEDERAL DE CORDOBA 2

En el caso de autos, los imputados vienen acusados en calidad de jefes, organizadores y coautores por un solo hecho calificado como asociación ilícita fiscal, previsto en el art. 15 inc. c) de Ley 24.769. Así, los tres imputados, a través de Oscar Lucas Santiago, presidente de Helacor SA, se acogieron a la Ley de blanqueo N° 26.860 y depositaron a la AFIP la suma de dos millones de dólares (USD 2.000.000) en base a la “estimación” de ventas omitidas de declarar realizada por la DGI.

En apretada síntesis, el derrotero judicial del acogimiento a la Ley N° 26.860 por parte de los imputados y la consecuente amnistía judicial que acarrea fue concedida en primera instancia, hasta que —en revisión ante casación— fue revocado el decisorio. Valga decir que entonces, y a diferencia de lo que sucede hoy, el delito de asociación ilícita fiscal no era señalado por la norma, en forma expresa, entre los delitos que habilitaban la extinción de la acción penal mediante el régimen en cuestión.

De tal modo, la discusión sobre los alcances de aquella disposición resulta, pues, hoy zanjada con el dictado de la nueva ley de Regularización y Blanqueo y su decreto reglamentario, que —de manera explícita— hace alusión a dicha figura penal, al señalar el catálogo de delitos susceptibles de producir extinción de la acción penal respecto de todos sus partícipes e imputados.

A propósito, se impone acotar que la cuestión aquí introducida por la defensa no supone una reedición del planteo anterior sobre el cual operó la preclusión procesal. Por el contrario, la novación legislativa acaecida en la materia habilita una nueva instancia de consideración del tópico, por fuera de lo decidido —mediante pronunciamiento firme— por el Tribunal de Alzada, sin riesgo de afectación de los principios que rigen el proceso penal.

En efecto, el dictado de la nueva norma y, con ella la consideración de la sucesión de leyes en el tiempo, abre juego a la posibilidad de aplicación retroactiva de la ley penal más benigna, según fue planteado por la defensa.

Es sabido al respecto que en materia penal rige el principio de irretroactividad de la ley, según el cual la ley aplicable al caso es la vigente al momento

Fecha de firma: 16/08/2024

Firmado por: CAROLINA PRADO, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: JOSE FABIAN ASIS, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: MARIA NOEL COSTA, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: TRISTAN LOPEZ VILLAGRA, SECRETARIO DE CAMARA



del hecho. A su vez, este principio tiene como excepción la aplicación retroactiva cuando la nueva previsión legal resulta más favorable para la persona acusada, en relación con la vigente al momento de comisión del hecho, que opera, justamente, frente a supuestos de sucesión de leyes en el tiempo. Esto exige un examen comparativo de consecuencias legales de las normas en juego frente al caso particular.

La comparación entre dos normas que se suceden en el tiempo se debe realizar tomando la totalidad de sus contenidos “...la ley sancionada con posterioridad al hecho incriminado depare, en definitiva, un tratamiento más favorable al imputado, ella debe ser aplicada íntegramente, incluyendo aquellos aspectos que, individualmente considerados, resulten desventajosos con relación a la ley anterior”, y que “este imperativo impide a los jueces construir una norma con los aspectos más benévolos de leyes sucesivas —quienes de lo contrario, aparecerían finalmente sustituyéndose al legislador en la valoración de la conducta—”.

Lo que interesa entonces en la ponderación sobre la ley penal más benigna es atender a la *ratio iuris* que está vinculada a normas primarias que se expresan en el tipo de injusto, con independencia de las formalidades propias de la técnica legislativa —identificación numérica de la ley, ubicación sistemática, actualización nominativa, cambio de sede material o alteración de la rúbrica—. Por eso, lo esencial es prestar atención a los comportamientos que son objeto del enunciado legal, pues son los hechos típicos los que determinan la especial antijuridicidad penal en tanto concreción de un juicio de disvalor, que se verifica siempre en relación con normas de comportamiento que definen el marco de situación jurídica. Así, aislar un concepto o un término fuera de su inserción típica impide la interpretación correcta de la ley y torna inalcanzable la finalidad normativa.

Al respecto, la CSJN ha precisado: “*Que el principio de legalidad enunciado en el artículo 18 de la Constitución nacional establece que para que una persona pueda ser sometida a proceso, la conducta que se le imputa, así como la escala penal prevista para esa conducta, deben haber sido Individualizadas*

en una ley sancionada de manera previa a la comisión del hecho, sentando así





Poder Judicial de la Nación
TRIBUNAL ORAL FEDERAL DE CORDOBA 2

el principio de irretroactividad de la ley penal, el que reconoce como única excepción la aplicación de la ley penal más benigna”.

Pues bien, el art. 2 del CP incorpora la excepción de ley penal más benigna, al establecer: *“Si la ley vigente al momento del hecho fuese distinta de la que exista al pronunciarse el fallo o en el tiempo intermedio, se aplicará siempre la más benigna. Si durante la condena se dictare una ley más benigna, la pena se limitará a la establecida por esta ley. En todos los casos del presente artículo, los efectos de la nueva ley se operarán de pleno derecho.”.*

Así, la aplicación retroactiva procede cuando la nueva previsión legal resulta más favorable para el imputado, en relación con la vigente al momento de comisión del hecho. La consideración sobre la mayor benignidad de la norma debe hacerse de manera integral, es decir, asumiendo la totalidad de sus prescripciones, consecuencias y relaciones con los institutos jurídicos a los que esta sistemáticamente ligada.

En el caso que aquí se trata, se verifica que la norma actualmente vigente —Ley 27.743— resulta más benigna que la anterior —Ley 26.860—, desde el momento en que, por fuera de cualquier duda que generara la norma anterior, excluye en forma expresa de reproche penal a conductas del delito de asociación ilícita fiscal.

En abono de la aplicación retroactiva de la ley penal más benigna debe ponerse de relieve el sustento constitucional y convencional de dicho principio en nuestro sistema jurídico, por imperio de los artículos 18 y 75 inciso 22 de la Constitución Nacional, 11.2 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, 9 de la Convención Americana sobre los Derechos Humanos y 15.1 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.

A tal objeto, redundaba también el hecho de considerar que, a nivel legal, el Código Penal ha reconocido la aplicación de pleno derecho de dicho principio, incluso con anterioridad a la incorporación de los citados tratados internacionales al texto constitucional, operada mediante la reforma del año 1994.



Sentado ello, nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene dicho que “*si bien en orden a la justicia penal, el deber de los magistrados, cualesquiera que fuesen las peticiones de la acusación y la defensa o las calificaciones que ellas mismas hayan formulado con carácter provisional, consiste en precisar las figuras delictivas que juzgan, con plena libertad y exclusiva subordinación a la ley, ese deber encuentra su límite en el ajuste del pronunciamiento a los hechos que constituyen la materia del juicio*” (Fallos: 319:2959). En lo que concierne al caso, dicho concepto no hace más que recordar que los jueces, como servidores de justicia en el caso concreto, no deben limitarse a la aplicación mecánica y estricta de las normas, sin atender a las circunstancias fácticas de cada caso que impidan una resolución del conflicto.

En consonancia con lo expuesto, conviene poner en relieve la concurrencia en autos de extremos que —a todas luces— abonan la adopción de una decisión satisfactoria respecto de la petición de la defensa. Así, los acusados Oscar Lucas Santiago, Lucas Santiago y Sebastián Oscar Santiago carecen de antecedentes penales, se les atribuye la comisión de un único hecho (no una pluralidad de delitos), que data —según la acusación— de fines del año 2007 o principios del año 2008 hasta el día 23 de mayo de 2012, lo que da cuenta de doce años de sustanciación de proceso penal, tiempo durante el cual los imputados han demostrado plena predisposición y colaboración con la justicia y no han cometido ningún delito, ni han sido objeto de observaciones por parte de AFIP-DGI.

A la luz de la norma hoy vigente, el conjunto de tales circunstancias habilita asimismo a soslayar la discusión y obstáculo legal que, en su momento, supuso la no inclusión del delito de asociación ilícita fiscal bajo la luz de la Ley 26.860, el que sí fue incorporado —de manera expresa— en el régimen que deriva de la reciente Ley 27.743.

Dicho ello, corresponde detenerse en la objeción formulada por la representante de la querella AFIP-DGI al contestar la vista, acerca de la falta de precisión y demostración en la “cancelación total” de las obligaciones que estuvieran vinculadas al delito cuya acción penal se pretende extinguir.

Fecha de firma: 16/08/2024

Firmado por: CAROLINA PRADO, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: JOSÉ FABIAN ASIS, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: MARIA NOEL COSTA, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: TRISTAN LOPEZ VILLAGRA, SECRETARIO DE CAMARA



#38178561#423073594#20240816112139152



Poder Judicial de la Nación
TRIBUNAL ORAL FEDERAL DE CORDOBA 2

Al respecto, debe resaltarse que dicha posición no se condice con el temperamento y la actitud procesal adoptada por esa parte en ocasión de acogerse los imputados a la Ley 26.860.

Nótese, en este sentido, que —al contestar la vista que le fue cursada en dicha oportunidad— la querella sostuvo: “(...) Además que el monto exteriorizado cubre, según los funcionarios inspectores los resultados a los arribó la verificación impositiva y consideran agotada la instancia verificadora. En este contexto, los efectos extintivos de la acción penal persecutoria art. 59 del CP) de la exteriorización emergen “prima facie” en el caso. Dejando de lado cualquier valoración vinculada a los hechos investigados y su entidad, la aplicación literal del texto legal en cuestión y las normas concordantes no ofrecen “a priori” razones jurídicas o fácticas que conduzcan a oponerse a lo solicitado en el libelo trasladado.(...)”. Así, del informe final de verificación citado, elaborado por funcionarios inspectores de AFIP- DGI, se desprende: “...En cumplimiento de las pautas impartidas para el descargo de actuaciones referidas a la ley 26680, se dejó constancia en la notificación del ajuste determinado por fiscalización de la imputación de la exteriorización efectuada en acta labrada con fecha 19/12/2013. Se efectuó un control entre los montos afectados por la firma a cubrir la pretensión fiscal, y los resultados a que esta inspección arribara según la planilla confeccionada. El monto exteriorizado por la empresa y afectado a la inspección, supera considerablemente los resultados a que ésta arribara, según se detalló en la planilla “ESTIMACIÓN DE VENTAS OMITIDAS DE DECLARAR (...)”.

De tal modo, la actual observación de la querella resulta del todo contraria a la consideración y temperamento asumido en su momento por dicha parte y, lo que es más importante, no se condice con los extremos del caso, lo que evidencia que la objeción no es una derivación razonada de las constancias del expediente a la luz del derecho vigente aplicable. Por ello, debe ser desestimada de plano por el Tribunal.



De otro modo, puede afirmarse sin hesitación que, de acuerdo a la norma de aplicación, los montos que surgirían del ajuste en ventas y la exteriorización dineraria efectuada por Helacor S.A. bajo la ley 26.860, satisface con creces los montos implicados. Se reitera entonces que las verificaciones de AFIP que emanan de sus informes confirman que la exteriorización practicada ha cubierto las omisiones fiscales, en observancia de los requisitos legales.

En razón de lo expuesto, corresponde hacer lugar al planteo de aplicación retroactiva de ley penal más benigna formulado por la defensa y, en consecuencia, debe disponerse el sobreseimiento de los imputados Oscar Lucas Santiago, Lucas Santiago y Sebastián Oscar Santiago, por extinción de la acción penal, en función del acogimiento voluntario por parte de la firma HELACOR S.A. a los beneficios de ley 26.860 (arts. 334 y 336 inc. 1 CPPN).

Por último, en atención a la solución propiciada, se deja expresado que no corresponde abordar el tratamiento de la propuesta de la defensa de reparación integral del perjuicio, por devenir abstracto dicho planteo. Así votamos.

VOTO DEL JUEZ DE CÁMARA DR. JOSÉ FABIÁN ASIS:

Respeto los fundamentos de las distinguidas colegas preopinantes pero no comparto y entiendo que no corresponde hacer lugar a la aplicación retroactiva de la Ley n° 27.743, coincidiendo con la postura expresada en los dictámenes por parte del Sr. Fiscal General, Dr. Carlos Gonella, y la representante de la querella de la Administración General de Ingresos Públicos, Dra. María Elisa Diez, por los argumentos de hecho y derecho que a continuación expongo:

Las leyes penales tributarias fijan la política criminal que el legislador traza, la cual posteriormente, es ejercitada por el Ministerio Público Fiscal. Desde esta perspectiva, no cabe duda que la finalidad de los tipos penales del actual Régimen Penal Tributario -así como de las leyes que le precedieron- tiene como bien jurídico tutelado a la hacienda pública en su faz dinámica, y también, como prevención general se pretende lograr la efectiva recaudación tributaria.





Poder Judicial de la Nación
TRIBUNAL ORAL FEDERAL DE CORDOBA 2

Se suceden en el tiempo diversas leyes de blanqueo o amnistía fiscal, como Ley n° 23.995 -1987-, Ley n° 24.073 -1992-, Ley n° 26.476 -2008/2009-, Ley n° 26.860 -2013/2015 y Ley n° 27.260 -2016-, que otorgaron beneficios y exenciones fiscales a los contribuyentes con la finalidad de mejorar los niveles de recaudación. Todas las normas citadas exigieron para obtener los beneficios ofrecidos una contraprestación, y es por ello, que sistemáticamente el tipo asociación ilícita fiscal se encontró excluido de estas leyes de amnistía fiscal, precisamente, porque la cuantificación del daño resulta indeterminada por no resultar un tipo de contenido netamente patrimonial, a diferencia del resto de tipos penales tributarios.

Corresponde señalar que recientemente fue sancionada la Ley n° 27.743 denominada “Medidas Fiscales Paliativas y Relevantes” (fecha 27/06/24, publicada en B.O. 8/7/24) que establece dos regímenes diversos: “Regularización de Obligaciones Tributarias Aduaneras y de la Seguridad Social” y “Régimen de Regularización de Activos”. Ambos regímenes, al igual que sus predecesores, persiguen mejorar los niveles de recaudación, conforme expresamente se manifiesta en el mensaje de envío del proyecto de ley del Poder Ejecutivo: *“En lo que respecta específicamente a la crisis fiscal, su causa se encuentra en el desbalance de las cuentas públicas generado por el Estado, quien en forma recurrente y continua ha realizado erogaciones por encima de sus ingresos... Las medidas implementadas, entre las cuales se encuentran aquellas adoptadas por la Ley N° 27.725, han tenido como consecuencia directa una merma de los recursos fiscales del Estado, elevando aún más los ya altos niveles de déficit fiscal, hecho que dificulta seriamente el proceso de saneamiento de las cuentas fiscales que se ha iniciado el pasado 10 de diciembre. No quedan dudas al respecto, el Estado Nacional se encuentra obligado a balancear sus cuentas fiscales, debiendo para ello apoyarse en dos pilares fundamentales: la reducción de gasto público y la mejora en la recaudación impositiva”*. Con lo cual, a fin de atraer la presentación “espontánea” de contribuyentes el Ejecutivo les ofrece una amplia

Fecha de firma: 16/08/2024

Firmado por: CAROLINA PRADO, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: JOSE FABIAN ASIS, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: MARIA NOEL COSTA, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: TRISTAN LOPEZ VILLAGRA, SECRETARIO DE CAMARA



y variada gama de beneficios fiscales y procesales como la suspensión de las acciones penales que se encontraren en curso. Por lo que queda claro que para acceder a estos beneficios el contribuyente debe -necesariamente- contar con una deuda al fisco determinada respecto de la cual pretenda alcanzar su regularización.

Esta herramienta de política fiscal, ha merecido que la doctrina penal señale que *“en efecto se advierte respecto de la política criminal en materia tributaria que -por un lado- la administración intenta hacer uso de todos los mecanismos legales para asegurar una tarea efectiva (incluso la legislación y el proceso penal) mientras que -por el otro- desde la propia administración surge la posibilidad de acogerse a un plan de moratorias, buscando la regularizar la situación impositiva de los ciudadanos frente al Fisco... Se da un cuadro de situación según el cual la finalidad de la política criminal de mediano y largo plazo que supuestamente dicta la aparición de tipos penales que reprimen la evasión fiscal se ve socavada por el propio estado que hizo pública esta finalidad, en que en aras de satisfacer necesidades recaudatorias en el corto plazo le ofrece a los contribuyentes en mora la posibilidad de evitar el reproche penal por la infracción a aquellas figuras penales, al tiempo que los premia con facilidades de pago que no fueron otorgadas a los que sí cumplieron en tiempo y forma con sus obligaciones. La principal consecuencia de esta forma de actuar es que los referidos tipos penales se ven privados de contenido, convirtiéndose de ese modo en legislación meramente simbólica”* (Blanco, Hernán, “El carácter simbólico del Derecho Penal Tributario Argentino, pub. Revista de Derecho Penal Económico, Rubinza Culzoni, T. 1, año 2011, p. 37 y ss.).

Así las cosas, la referida norma es reglamentada por el Decreto 608/2024 (publicado en B.O. 11/07/2024) que en el art. 1° establece: *“La cancelación de las obligaciones incluidas en el marco de lo previsto en el Régimen del Título I de la Ley N° 27.743, producirá la extinción de la acción penal -en la medida en que no exista sentencia firme a la fecha de cancelación- respecto de todos los partícipes, así como también de las personas imputadas por delitos fiscales comunes enumerados en los artículos*





Poder Judicial de la Nación
TRIBUNAL ORAL FEDERAL DE CORDOBA 2

8°, 9°, 10, 11 y 15, inciso c), del Régimen Penal Tributario del Título IX de la Ley N° 27.430 y sus modificatorias, si dichas imputaciones se vinculan a obligaciones tributarias incluidas o canceladas bajo el presente Régimen, o que hubieran sido canceladas con anterioridad”.

Particularmente, en el caso de esta última decisión fiscal corresponde señalar la Ley n° 27.743 al establecer los dos regímenes reseñados no fija un catálogo de delitos que abarca, simplemente señala que se aplica a los tipos penales contenidos en el Régimen Penal Tributario -y las leyes tributarias que le precedieron-, indicando en el art. 2 que la norma comprende a *“Los contribuyentes y responsables de las obligaciones tributarias y aduaneras y de los recursos de la seguridad social cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentran a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos, podrán acogerse por las obligaciones vencidas al 31 de marzo de 2024, inclusive, y por las infracciones cometidas hasta dicha fecha relacionadas o no con aquellas obligaciones”*, siempre estableciendo obligaciones vencidas y determinadas.

Dada la particularidad apuntada, corresponde interpretar el alcance de la norma. Al respecto, la jurisprudencia de la C.S.J.N. con carácter general ha fijado pautas a fin de determinar la razonabilidad del uso de la potestad reglamentaria de una norma legislativa. Así, sostiene que *“la potestad reglamentaria habilita para establecer condiciones o requisitos, limitaciones o distinciones que, aun cuando no hayan sido contempladas por el legislador de una manera expresa, si se ajustan al espíritu de la norma reglamentada o sirven, razonablemente, a la finalidad esencial que ella persigue, son parte integrante de la ley reglamentada y tienen la misma validez y eficacia que ésta. En ese sentido el exceso reglamentario se configura cuando una disposición de ese orden desconoce o restringe irrazonablemente derechos que la ley reglamentada otorga, o de cualquier modo subvierte su espíritu o finalidad, contrariando de tal modo la jerarquía normativa, lo que requiere un sólido desarrollo argumental que lleve, como última ratio, a la invalidación de la*



norma cuestionada. -Lo subrayado y en negrita me pertenece- (Fallos: 337:149; 324:3345; 325:645; 323:2395; 322:1318; 319:3241). Especificando que, “el órgano dotado de potestad reglamentaria está habilitado para establecer condiciones, requisitos, limitaciones o distinciones que respeten el espíritu de la norma, sirvan razonablemente a su finalidad, y no rebasen el ámbito en que la interpretación es opinable y posible la solución entre varias alternativas”. (Fallos: 308:1897; 313:433; 327:5002). Puntualizando que es la razonabilidad con que se ejercen las facultades reglamentarias el principio que otorga validez a los actos de los órganos del Estado y que permite a los jueces, ante planteos concretos de la parte interesada, verificar el cumplimiento de dicho presupuesto. (Fallos: 327:5002; 323:620). Sosteniendo que, “las normas reglamentarias son válidas sólo en la medida en que se ajusten al texto y al espíritu de la ley a reglamentar”. (Fallos: 330:304; 311:2339).

Estas pautas que determinan que el principal límite a la potestad reglamentaria constituye el respeto por el espíritu de la ley sancionada por el Congreso, de modo que la disposición reglamentaria no exceda, altere, restrinja o distorsione el espíritu de la ley.

Así las cosas, adelanto que el Decreto reglamentario 608/2024 excede el espíritu de la Ley n° 27.743, por las razones que a continuación expreso. Corresponde señalar, con carácter general, que la ley penal tributaria tiene como bien jurídico tutelado la hacienda pública, con dicho objetivo, se elevaron a la categoría delictual infracciones administrativas, se eliminó la instancia prejudicial y legislaron tipos penales que anticipan la sanción penal a aquellas conductas que efectivamente lesionan al bien jurídico protegido. Frente a ello, las diversas leyes de amnistía se dictan con una única finalidad: mejorar los niveles de recaudación. Con lo cual corresponde señalar en el presente caso, a los acusados se les atribuye haber conformado una asociación ilícita fiscal, que no implica una contraprestación del contribuyente para mejorar el nivel de recaudación.

El tipo penal asociación ilícita fiscal, comparte la génesis del tipo la asociación ilícita legislada en el Código Penal, el que para su configuración *no*

requiere la existencia de otros delitos consumados y ni siquiera de principio de





Poder Judicial de la Nación
TRIBUNAL ORAL FEDERAL DE CORDOBA 2

su ejecución... la asociación ilícita requiere pluralidad de planes delictivos y no meramente pluralidad de delitos (C.S.J.N., Stancanelli, fallo 324:3959). Simplemente, lo que diferencia a una de otra figura es una relación de género a especie, ya que el bien jurídico tutelado por la asociación ilícita legislada en el art. 210 del C.P. tutela el orden y tranquilidad pública, en tanto que, la asociación ilícita fiscal, por tratarse de un tipo penal pluriofensivo que *protege directamente los bienes jurídicos tutelados por los tipos de la misma ley anti evasión, vale decir, los recursos y gastos de la Hacienda Pública Nacional y las rentas de la Seguridad Social Nacional, como también tal como sostiene parte de la doctrina –en forma mediata- resguarda el orden y la tranquilidad pública.* (“Cuello, Fernando Luis y otros”, 9/8/21).

La doctrina describe que el bien jurídico protegido presenta una configuración compleja; en el que no puede dejarse directamente de lado que protege el tipo básico (el orden público, contenido en el texto del Código Penal) y la “hacienda pública” y “los recursos de la seguridad social”, debido a la ubicación sistemática en la ley penal tributaria y el particular interés asociativo (Riquert, Marcelo A., Régimen penal tributario y previsional, Ley 24.769. Ed. Hamurabi. 2012, p. 256).

La jurisprudencia lo interpreta en el mismo sentido *“la figura penal analizada constituye un delito autónomo y de carácter especial con características similares a las previstas en el art. 210 del Código Penal pero referida al mundo de los ilícitos tributarios, la cual dada su naturaleza de delito de peligro abstracto se consuma con la sola participación en la asociación de algún sujeto imputable con la finalidad requerida por la norma, con independencia de la efectiva comisión de los delitos previstos en la Ley Penal Tributaria que constituyen su objeto”.* (voto Dr. Juan Carlos Gemignani, FGR 17562/2013/CFC2, 14/07/2021).

Por lo que se concluye que el bien jurídico abarcado por el tipo penal asociación ilícita fiscal, por resultar una anticipación punitiva, abarca tanto las conductas que efectivamente lesionan la hacienda pública -en su faz dinámica-,



como también aquellas conductas que exterioricen un plan no ejecutado por resultar lesivo del bien jurídico orden público. Razón por la cual, resulta posible la sanción penal de una actividad asociativa ilícita fiscal aun cuando no haya ejecutado ninguno de los tipos penales tributarios o cuando hubieren fracasado en su ejecución.

Así las cosas, corresponde señalar que las leyes de amnistía fiscal exigen para la obtención del beneficio que el contribuyente regularice su situación fiscal sea abonando todo lo adeudado o acogándose a un plan de pagos que debe respetar a condición del sostenimiento del beneficio concedido, ¿cómo podría el tipo asociación ilícita fiscal resultar alcanzado por este beneficio? Conforme fuera descripto, se trata de un tipo penal de peligro abstracto, para cuya configuración no exige la concreción de una efectiva lesión al bien jurídico tutelado, y en el caso que se hubiere efectivamente lesionado la determinación de la magnitud del daño resulta imposible. Por lo que corresponde concluir que resulta conceptual y materialmente imposible que este tipo penal tributario pudiera estar alcanzado por las leyes de amnistía fiscal.

Corresponde asimismo, señalar que esta interpretación fue sostenida por este Tribunal -por mayoría- cuando se sostuvo *“los tipos penales de evasión tributaria y retención indebida de tributos se tornan atípicos por amnistía ante el pago, no así la asociación ilícita fiscal, que constituye un objeto procesal diverso y que no puede ser cancelado por acogimiento a un régimen especial”* (Cuello, Fernando Luis y otros”, 9/8/21); criterio que fue confirmado por la C.F.C.P. cuando expresó *“(…) Tal como llevo dicho, el tipo penal de asociación ilícita tributaria es un delito de peligro e implica un adelantamiento de la punibilidad de modo autónomo a la posible comisión de delitos fines –lesión- y con prescindencia entonces de su constatación. Es el formar parte de esos vínculos asociativos lo que determina la imputación, como riesgo penalmente relevante de características abstractas –a partir del enunciado típico- y no la concreción de los ilícitos que puedan ser su consecuencia. De esta forma, la extinción de la acción y el sobreseimiento de*





Poder Judicial de la Nación
TRIBUNAL ORAL FEDERAL DE CORDOBA 2

asociación ilícita también quede abarcada por la amnistía fiscal. En este punto, debo hacer notar que el tipo penal tipificado en el art. 15 inc. c de la ley 24.769 no está directamente vinculado a una obligación tributaria en concreto ni sus autores requieren ninguna cualidad especial -contribuyente-. Este aspecto normativo es lo que diferencia el tipo de injusto bajo trato, de los delitos de evasión y apropiación indebida de tributos por los que los recurrentes fueron finalmente sobreseídos o tienen la acción penal suspendida. Es que, tal como lo resaltó el a quo, el bien jurídico protegido es la hacienda pública pero como parte del orden público general, cuya tranquilidad o estabilidad puede ser gravemente vulnerada por lazos asociativos orientados, directamente o a través de su favorecimiento, a su afectación. Así, no puede sostenerse válidamente que la reparación del daño por el pago de las sumas adeudadas neutralice el progreso de la imputación por la asociación ilícita tributaria. Justamente, este ilícito no se agota en el solo resguardo del erario público, sino que atiende específicamente al entorno de aseguramiento del orden que es su condición". (Cuello, Fernando Luis y otros; 22/05/24).

Finalmente, corresponde señalar que conforme lo reconoce la defensa de los acusados, la firma HELACOR S.A. adhirió al régimen dispuesto por la ley 26.860 y en el marco de ese mecanismo de exteriorización de bienes, suscribió certificados de depósito para inversión (CEDIN) por un valor de U\$S 2.000.000, con lo cual, la acusación por tipos penales tributarios concretos y de monto determinado se extinguió en virtud del acogimiento y cumplimiento acordado en el régimen normativo referido. Debiéndose mencionar que, en aquel momento se pretendió extender los beneficios de aquél régimen de amnistía al delito de asociación ilícita fiscal, lo que motivó que la Sala IV de la C.F.C.P. expusiera, en idéntico sentido a la interpretación expuesta en el presente, que *"Respecto de la estricta cuestión planteada en la impugnación interpuesta por el señor fiscal se presenta sustancial recordar que los encausados se encuentran imputados, efectivamente, en orden al delito de asociación ilícita fiscal, previsto y reprimido en el art. 15, inc. c, de la ley*



24.769, para cuya configuración lo que resulta relevante es la finalidad de la organización de cometer delitos tributarios, por lo que los concretos delitos de ése carácter en cuya comisión efectivamente intervengan los integrantes de esa asociación ilícita, resultan hechos delictivos distintos que no se superponen, sino que concurren en forma real con aquél delito de asociación ilícita. En efecto, el delito de asociación ilícita requiere la existencia de un acuerdo de voluntades, estable y con caracteres de cohesión y organización, entre tres o más personas imputables con la finalidad de cometer delitos en forma general e indeterminada, aun cuando se refieran a una misma modalidad delictiva, en el caso, la comisión de delitos tipificados en la ley penal tributaria. Ciertamente es entonces que esta pluralidad de planes delictivos para la comisión de delitos indeterminados, es lo que en este aspecto integra el tipo penal, por lo que los concretos delitos cometidos por la asociación ilícita no pertenecen al tipo. Es en tal sentido que no puede considerarse que las conductas imputadas a los encausados de conformar una asociación ilícita fiscal -ya sea en carácter de organizadores, coautores o partícipes-, generen la obligación tributaria que pueda ser cancelada mediante el plan de regularización; o resulte abarcada por el beneficio pretendido en razón del acogimiento al régimen previsto en el título II de la ley 26.860(...) Finalmente, corresponde rechazar el planteo de aplicación retroactiva de la ley 27.260 reclamada ante esta instancia por la defensa, en tanto las sustanciales razones expuestas aplicables asimismo respecto de la interpretación que corresponde asignar a esa posterior normativa, en lo que ahora resulta pertinente, impiden considerarla más benigna que la aplicada al caso. Es que, asimismo, la liberación allí dispuesta, está referida a los delitos tributarios relativos a obligaciones tributarias que tuvieran origen en los bienes y tenencias que se declaren voluntaria y excepcionalmente y en las rentas que estos hubieren generado; lo cual, por las razones antedichas no se configura en los supuestos de imputación del delito de asociación ilícita fiscal. ("Santiago, Oscar Lucas y otros s/ recurso de casación", 5/6/2017). La claridad y contundencia del fallo de la Excma. Cámara Federal de Casación Penal me exime de mayor análisis y argumentos al respecto de la cuestión a resolver.

Fecha de firma: 2020-07-20

Firmado por: CAROLINA PRADO, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: JOSE FABIAN ASIS, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: MARIA NOEL COSTA, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: TRISTAN LOPEZ VILLAGRA, SECRETARIO DE CAMARA



#38178561#423073594#20240816112139152



Poder Judicial de la Nación
TRIBUNAL ORAL FEDERAL DE CORDOBA 2

Debo señalar, además, que en el presente caso se da la paradoja que los acusados, luego de haberse acogido al “Régimen de exteriorización voluntaria de la tenencia de moneda extranjera en el país y en el exterior” y acceder a los beneficios acordados luego del pago, pretenden posteriormente, sin regularizar ninguna obligación ni efectuar ningún pago -porque ya no deben tributo alguno en orden a la acusación contenida en la presente causa- que se extienda la ley de amnistía fiscal a tipos penales que no tienen un contenido patrimonial determinado, como la asociación ilícita fiscal.

Entiendo que el decreto reglamentario 608/2024 excede la potestad reglamentaria en el art. 1 al establecer un catálogo de delitos tributarios a los cuales alcanza la Ley n° 27.743, por cuanto dicha disposición desvirtúa el espíritu de la ley “Medidas Fiscales Paliativas y Relevantes”. Por otra parte, debemos tener presente que en materia tributaria, concurre la imposibilidad legal de que el Poder Ejecutivo pueda establecer regímenes de regularización de deudas tributarias que impliquen la eximición total o parcial del capital, intereses, multas y cualquier otra sanción por infracciones relacionadas con los gravámenes cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentre a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía. (art. 1, Ley 25.678). En consecuencia, corresponde, por todo lo expuesto rechazar el planteo de aplicación retroactiva de la Ley N° 27.743 que formula la defensa de los acusados.

En virtud de mi postura de rechazo a la aplicación retroactiva de la ley 27.743, corresponde entrar al planteo subsidiario efectuado por la defensa de los imputados sobre la concesión del beneficio de reparación integral (art. 59 inc. 6 del C. Penal).

Al respecto entiendo que no corresponde hacer lugar a la reparación integral solicitada, por los argumentos de hecho y derecho que a continuación expongo:

Debo señalar en primer lugar, que sistemáticamente he sostenido que el modelo de sistema acusatorio impone al Tribunal respetar los acuerdos a los



que arriban las partes conforme lo establecido por los artículos 120 de C.N. y 25 inc. "c" y 33 inc. "b" de la Ley N° 24.946, los fiscales son los titulares exclusivos del ejercicio de la acción penal pública y como tales, los encargados de intentar y lograr -si cabe en el caso concreto- que el órgano jurisdiccional competente aplique la sanción que corresponda, ello conforme el sistema de raíz acusatoria en que se enmarca nuestro proceso penal. Es por ello que el órgano jurisdiccional está imposibilitado de dictar sentencia condenatoria cuando el fiscal no ha sostenido la acusación, por ser violatorio del derecho de defensa en juicio e imparcialidad del juzgador, así como el principio consustancial del proceso penal: el de contradicción. En el mismo contexto, es el titular de la vindicta pública quien puede acusar o dejar de hacerlo, o como en este caso, promover soluciones alternativas al conflicto penal. El cambio de paradigma en el proceso penal surge a partir de la reflexión e incorporación de nuevas herramientas, como la introducción de métodos autocompositivos para solucionar el conflicto penal y la posibilidad de brindar, frente a un problema, una solución alternativa que permite la participación de la víctima y el delincuente. Estas vías alternativas eran impensables en el proceso penal inquisitivo y aun en el mixto, en la medida en que el conflicto no se trababa entre ofensor y ofendido, sino con el Estado, impidiendo de ese modo la intervención de la víctima en el conflicto y partiendo de la idea del delito como desobediencia a la autoridad y apartamiento del orden estatal.

La incorporación amplia de la reparación del daño, como una tercera vía del derecho penal, atiende de mejor manera los intereses de la víctima. Se ha demostrado que el lesionado, al igual que la sociedad, le otorga, en casos de criminalidad leve o media, escaso valor a una punición adicional del autor frente a la reparación del daño en forma de un acuerdo entre autor y víctima. (Roxin, Claus, "Fin y Justificación de la pena y de las medidas de seguridad", Determinación Judicial de la Pena, Prólogo Julio Maier, Buenos Aires, Del Puerto, 1993, p. 53.). En efecto, solo cuando el daño es reparado, se suele considerar superada la perturbación social motivada por el hecho cometido y se logra el restablecimiento de la paz social y la compensación entre autor y





Poder Judicial de la Nación
TRIBUNAL ORAL FEDERAL DE CORDOBA 2

Sentando ello, resulta claro que la alternativa a la solución de los conflictos, en ámbito del derecho penal siempre se refieren a hechos de menor lesividad en determinados casos, permitiendo orientar los recursos hacia la investigación y juzgamiento de delitos de mayor gravedad y trascendencia social. El rol que el modelo acusatorio asigna al Ministerio Público Fiscal es dirigir el proceso penal mediante el impulso de la acción, la disponibilidad y facultándolo aún a prescindir de la misma. Pero, también debo señalar que es la norma la que le impone límites a esa facultad. Y, dentro de este esquema de diferenciación y reparto de roles, son los jueces quienes deben controlar el respeto a esos límites, mediante el juicio de ponderación, logicidad y legalidad. La tarea judicial consiste en examinar cada caso en concreto que la propuesta que se presenta supere el test de logicidad y legalidad. Interpretar el funcionamiento del sistema procesal de una manera diversa significaría transformar a los jueces en escribanos de las partes.

Corresponde señalar que el mecanismo de reparación integral fue introducido por la ley 27.147 (publicada en B.O. 18/06/2015) en el artículo 59, inciso 6, del Código Penal que establece: *“La acción penal se extinguirá...6) Por conciliación o reparación integral del perjuicio, de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes”*. Por lo cual, liminarmente corresponde acotar que esta disposición se puede aplicar a todos aquellos delitos que sean susceptibles de ser económicamente reparados, pero, por interpretación armónica del art. 4 del C.P. se excluyen aquellas figuras penales respecto de las cuales medien disposiciones especiales, ya sea porque el legislador prohíbe expresamente su aplicación o porque una ley especial haya establecido un mecanismo propio de extinción de la acción penal que desplace la aplicación de la norma general.

Es decir, en el presente caso, nos encontramos frente a un problema de norma especial versus norma de carácter general, debido a que el Régimen Penal Tributario en el art. 16 establece un mecanismo propio de extinción de la



acción penal tributaria, como también lo hicieron las leyes penales tributarias que le precedieron.

Al respecto, corresponde tener presente que en atención a la fecha de comisión de los hechos que se atribuyen a los acusados se plantea una sucesión de leyes en el tiempo que merece tratamiento.

A los acusados se les atribuye haber organizado una asociación destinada a cometer delitos fiscales en el período que comprenden los años 2007 hasta el día 23 de mayo de 2012. Durante gran parte del período descrito en la plataforma fáctica regía la ley 24.769 en su versión original (en vigencia desde el 13 de enero de 1997) que en el art. 16 establecía: *“En los casos previstos en los artículos 1° y 7° de esta ley, la acción penal se extinguirá si el obligado, acepta la liquidación o en su caso la determinación realizada por el organismo recaudador, regulariza y paga el monto de la misma en forma incondicional y total, antes de formularse el requerimiento fiscal de elevación a juicio. Este beneficio se otorgará por única vez por cada persona física o de existencia ideal obligada. La resolución que declare extinguida la acción penal, será comunicada a la Procuración del Tesoro de la Nación y al Registro Nacional de Reincidencia y Estadística Criminal y Carcelaria”*.

Posteriormente, también durante el último período comprendido en la acusación, la referida ley fue modificada por la ley 26.735 (publicada en B.O. el 28/12/2011) cuyo art. 16 sostenía: *“El sujeto obligado que regularice espontáneamente su situación, dando cumplimiento a las obligaciones evadidas, quedará exento de responsabilidad penal siempre que su presentación no se produzca a raíz de una inspección iniciada, observación de parte de la repartición fiscalizadora o denuncia presentada, que se vincule directa o indirectamente con él”*.

Finalmente, ya durante el trámite de la causa el legislador sanciona la ley 27.430 (publicada en B.O. 29/12/2017) que deroga las normas precedentes y establece el Régimen Penal Tributario que -también- en el art. 16 prevé: *“En los casos previstos en los artículos 1°, 2°, 3°, 5° y 6° la acción penal se extinguirá, si se aceptan y cancelan en forma incondicional y total las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus*





Poder Judicial de la Nación
TRIBUNAL ORAL FEDERAL DE CORDOBA 2

accesorios, hasta los treinta (30) días hábiles posteriores al acto procesal por el cual se notifique fehacientemente la imputación penal que se le formula. Para el caso, la Administración Tributaria estará dispensada de formular denuncia penal cuando las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios fueren cancelados en forma incondicional y total con anterioridad a la formulación de la denuncia. Este beneficio de extinción se otorgará por única vez por cada persona humana o jurídica obligada”.

Con lo cual, más allá de los matices respecto de la oportunidad límite que el legislador ha establecido, corresponde apuntar que la norma tributaria en todas sus versiones ha previsto un mecanismo propio de extinción de la acción penal tributaria, esto es, mediante el pago espontáneo de las obligaciones evadidas. Razón por la cual corresponde concluir que siempre estuvo en la voluntad del legislador fijar un mecanismo propio de extinción de la acción penal tributaria y que al regular los medios alternativos de la extinción de la acción penal con la sanción de la ley 27.147 tuvo en vista únicamente dotar a los operadores jurídicos de herramientas que permitan descomprimir el sistema, pero no modificar los mecanismos ya existentes en las normas especiales, caso contrario, lo hubiera declarado sea modificando o derogando las normas especiales existentes, ya que -recordemos- la incongruencia o la falta de previsión no se suponen en el legislador (CSJN., Fallos 304:954, 1733 y 1820; 306:721; 307:518; 314:458, entre otros).

Al respecto es oportuno recordar la línea trazada por la Sala IV de la C.F.C.P. que ha sostenido *“inclinación jurisdiccional mayoritaria que tiende a marginar la aplicación del instituto de la reparación integral del perjuicio (CP, art. 59, inc. 6º) para las hipótesis de hecho que resulten subsumibles en la letra del régimen penal tributario. Y ello es así en función de una interpretación relacionada con el principio de especialidad que rige para la aplicación de las leyes que regulan dicho régimen, como así también por cuestiones interpretativas relacionadas con los bienes jurídicos sobre los cuales se*



proyecta la legislación penal tributaria, que superan el mero cariz patrimonial. A ello se puede agregar que el nuevo régimen penal tributario (conforme ley 27.430) que establece el artículo 16 en su redacción actual es posterior en el tiempo que la inclusión del citado inciso 6° en el artículo 59 del C.P., lo cual denota la voluntad del legislador de mantener este particular y más restrictivo modo de fuga del proceso a través del pago, con respecto al instituto general establecido en el Código Penal” (C.F.C.P. en autos: FCB 87818/2018/TO1/1).

La claridad de la resolución dictada por la Cámara Federal de Casación Penal, con fecha 8 de mayo de 2023, me exime nuevamente de exponer mayor fundamentación para el rechazo de la petición efectuada por la defensa.

Aun así, corresponde también mencionar que además del impedimento de aplicación del mecanismo de extinción por aplicación del principio de especialidad, en el presente caso asiste una razón de política criminal que sustenta también la decisión de rechazar el planteo defensivo.

Hago presente que las válvulas de escape del sistema, que en la práctica constituyen excepciones al principio de oficiosidad aún vigente, se sostienen en la necesidad de enfocar los esfuerzos en los delitos verdaderamente graves y complejos. De modo tal que, en los hechos esta válvula de escape redundante en un doble beneficio, evita los efectos estigmatizantes de la pena en el imputado y permite al sistema judicial brindar respuesta a una mayor cantidad de casos reservando los recursos humanos y materiales para los hechos graves y complejos.

En tal sentido la Resolución P.G.N. N° 92/23, de fecha 7 de diciembre de 2023, instruye a las y los fiscales con competencia penal para que adecuen su intervención en los acuerdos conciliatorios (art. 59 inciso 6 del Código Penal y 34 del Código Procesal Penal Federal) a las pautas expuestas en la mencionada resolución, que expresamente disponen: “El instituto de la conciliación, en el derecho penal, busca dar una respuesta alternativa para hechos de menor lesividad, con la finalidad de otorgar una solución temprana que armonice los intereses de la víctima y de la persona imputada, al mismo tiempo que restablezca la paz social. Como consecuencia del acuerdo celebrado, una vez homologado jurisdiccionalmente y siempre que se verifique





Poder Judicial de la Nación
TRIBUNAL ORAL FEDERAL DE CORDOBA 2

su cumplimiento, se extinguirá la acción penal. Su aplicación confluye con la atribución que posee el Ministerio Público Fiscal para disponer, en determinados casos (artículos 30, 31, 32, 33, 34 y 35 del CPPF), de la acción penal en función de una instrumentación eficiente de la política de persecución penal que permite orientar sus recursos hacia la investigación de delitos de mayor gravedad y trascendencia social, y otorgar un papel relevante a la víctima tomando en cuenta su interés (artículos 9 inciso 'f' de la Ley N° 27.148, 12 y 22 del CPPF y 3 incisos 'a' y 'b' de la Ley N° 27372)".

Siendo ello así, la acusación atribuye a los acusados haber organizado una asociación destinada a cometer delitos fiscales con la finalidad de obtener una mayor rentabilidad económica. Debo señalar que la acusación contenida en el requerimiento de elevación a juicio no formula una estimación aproximada de los réditos que esta maniobra habría aportado a los acusados, puesto que la figura de la asociación ilícita fiscal constituye un delito de peligro abstracto, que no exige la determinación de monto que pueda afectar a la hacienda pública. Ello sin perjuicio de resaltar, que la estimación que en su dictamen expone el Sr. Fiscal General para fundamentar la base para el cálculo del ofrecimiento de reparación, resulta de por sí imposible de determinar dada la naturaleza del delito atribuido.

Además, que delito atribuido de asociación ilícita fiscal se corresponden con hechos de una gravedad y complejidad que impide la aplicación de una salida alternativa, más allá del rédito económico que les habría reportado -o no- a los acusados, y que los mismos no pueden ser considerados casos de criminalidad leve o media.

Al respecto, la Sala IV de la C.F.C.P. ha sostenido: *"Ciertamente es que las cláusulas de extinción de la acción penal, entre las que se inserta la norma citada, otorgan preeminencia para su procedencia, siempre dentro de un marco de razonabilidad, al interés de la víctima, pues es sobre esta circunstancia que se irguieron las nuevas reformas. Ello, en el entendimiento de que la reparación de sus bienes jurídicamente tutelados y de sus derechos lesionados*

Fecha de firma: 16/08/2024

Firmado por: CAROLINA PRADO, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: JOSE FABIAN ASIS, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: MARIA NOEL COSTA, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: TRISTAN LOPEZ VILLAGRA, SECRETARIO DE CAMARA



es una demanda actual y concreta de toda la sociedad, que ve en estos casos, a través de la víctima, satisfechas sus pretensiones (...) Así, se trata de un medio alternativo de conclusión del proceso que traslada la gestión del conflicto a las propias partes para que estas, en forma asistida, alcancen la satisfacción de sus intereses mediante un acuerdo. De manera que estos modos alternativos de resolución del conflicto que el delito importa proceden cuando objetivamente aparezcan satisfechas las demandas materiales de la víctima y cuando subjetivamente se logre satisfacer a todas las personas afectadas por el hecho. Sólo en este caso podrán considerarse cumplidos los objetivos de la norma y contribuir a la paz social (...). En consecuencia, ya lo he dicho en otros precedentes de esta Sala IV, no resultarán objeto de reparación ni de acuerdo conciliatorio los supuestos en los que el daño exceda su interés y que con su concreción no se logre materializar los fines del proceso penal. Este es el caso de los delitos que afectan bienes jurídicos supraindividuales, como aquellos cometidos contra la administración pública, el erario público, la seguridad social, el medio ambiente, en tanto exceden el daño a una víctima concreta que pueda ver satisfechas sus pretensiones a través de una conciliación o reparación económica, pues afectan bienes jurídicos supraindividuales. Son hechos que lesionan un bien colectivo abstracto concebido para satisfacer las necesidades básicas de los habitantes para su autorrealización personal” (voto del Dr. Gustavo M. Hornos en autos: FCB 87818/2018/TO1/1).

Con lo cual, en línea con la interpretación trazada por la C.F.C.P., para la decisión adoptada resulta relevante la fundada oposición expuesta durante la celebración de la audiencia de *visu* por parte de la querella de AFIP., ya que la misma ha sido motivada en sólidos argumentos de orden legal y técnico, que hago propio y comparto en su totalidad.

En esta misma línea argumental, resalto que el legislador también ha considerado que el delito de asociación ilícita fiscal asume una gravedad relevante por cuanto ha excluido su tratamiento en la ley de amnistía fiscal, vetándole de esta forma a los acusados extinguir la persecución penal por este delito mediante el pago de sus obligaciones. Debo decir, que esta decisión de





Poder Judicial de la Nación
TRIBUNAL ORAL FEDERAL DE CORDOBA 2

política criminal resulta coherente ya que el delito de asociación ilícita fiscal, conforme fuera expuesto precedentemente, constituye un delito de peligro, para cuya materialización se exige la formalización de vínculos asociativos más no la concreción de hechos en concreto.

Asimismo, destaco mi discrepancia con el fundamento fiscal para la procedencia de la reparación por la excesiva duración del proceso. En su dictamen el titular de la acción pública sostuvo, que a la fecha el trámite del proceso lleva de 12 a 17 años, con lo cual, ante una eventual sentencia condenatoria, la resolución del recurso de casación implicaría -en el mejor de los casos- cuatro años más de trámite. Con lo cual, ya estaríamos hablando de un trámite de 16 a 21 años.

Al respecto, debo señalar que la presente causa se ha radicado ante este Tribunal, con fecha 4 de septiembre de 2023, por lo cual, el trámite que se le ha impreso a la misma ha sido sumamente ágil, no implicando ninguna demora ni obstáculo para la realización del debate oral y público.

Corresponde señalar también que la decisión que aquí se adopte respecto al beneficio de la reparación integral, tampoco pondrá fin al proceso penal, ya que, ante una eventual concesión de la petición efectuada por la defensa, la parte querellante representando a la A.F.I.P. ya adelantó su voluntad recursiva e hizo las reservas de los recursos pertinentes, con lo cual el proceso eventualmente continuara en los mismos tiempos que pronostica el señor Fiscal, no implicando esta salida alternativa una disminución de tiempo.

Destacó por otra parte, que el argumento del tiempo transcurrido, así como el pronóstico hipotético de los recursos de las partes ante la decisión que el Tribunal adopte, no puede inclinar la balanza en favor de la petición, como lo sostiene el Sr. Fiscal General, cuando, en opinión del suscripto, la misma excede el marco legal que habilita la concesión del beneficio solicitado de la reparación integral.

En relación al argumento de extensión del trámite y duración del proceso, corresponde tener presente que la C.S.J.N., en línea con la

Fecha de firma: 16/08/2024

Firmado por: CAROLINA PRADO, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: JOSE FABIAN ASIS, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: MARIA NOEL COSTA, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: TRISTAN LOPEZ VILLAGRA, SECRETARIO DE CAMARA



interpretación trazada por la C.I.D.H. y el T.E.D.H., ha expuesto cuáles son los parámetros a tener en cuenta para tachar de razonable o irrazonable la duración del proceso penal, estos son: a) la complejidad del asunto; b) la actividad procesal del interesado; c) la conducta de las autoridades judiciales y d) la afectación generada por la duración del procedimiento en la situación jurídica de la persona involucrada (Fallos: 342:584, 9/4/2019). Así corresponde apuntar que las partes, no han argumentado respecto de ninguno de estos cuatro elementos, limitándose sólo a sostener genéricamente el tiempo total de duración que ha insumido el trámite, lo cual resulta insuficiente para fundar el agravio (C.F.C.P., FSA71003293/2010/TO1/CFC1, FSM 415/2013/TO1/CFC1, entre varios otros).

Finalmente, respecto de los criterios jurisprudenciales de aplicar medios alternativos a la solución de conflictos, debo señalar que la defensa técnica invoca antecedentes jurisprudenciales de este Tribunal Oral, realizando una errónea interpretación respecto del criterio que ha construido en la materia, cuando sostiene: *“...Estos precedentes, entre tantos otros, van marcando una línea jurisprudencial a la hora de resolver determinados casos complejos, demostrándose así un cambio de paradigma en el derecho penal, al propender a la solución de conflictos por mecanismos alternativos a la tradicional imposición de las sanciones”*.

En efecto, cita la causa Barrera, donde el suscripto sostuvo: *“Que no obstante ello, y conforme surge del requerimiento fiscal de elevación a juicio, la gravedad de la conducta endilgada a los imputados Juan Carlos Barrera, Iván Barrera, Pablo Adrián Barrera, Mariano Dan Barrera, José Luis Cavazza, Carlos Orlando Reartes y Carlos Alejandro Reartes, resulta de aquellas causas que pueden caratularse como de suma gravedad y trascendencia. En este sentido debe señalarse que además del mínimo de la escala penal, el cual permitiría dejar en suspenso la pena a imponer conforme el art. 26 C.P., debe tenerse presente -conforme reza el art. 76 bis C.P., no debe dejar de contemplarse la gravedad de los hechos en el caso concreto (ver en este sentido C.N.C.P. Sala IV, autos “De Aparici”, publicado en J.P.B.A. T. 146 F.*

336) todo lo cual, amerita en el caso de autos, la realización de la audiencia

Fecha de firma: 20/8/2020

Firmado por: CAROLINA PRADO, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: JOSE FABIAN ASIS, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: MARIA NOEL COSTA, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: TRISTAN LOPEZ VILLAGRA, SECRETARIO DE CAMARA



#38178561#423073594#20240816112139152



Poder Judicial de la Nación
TRIBUNAL ORAL FEDERAL DE CORDOBA 2

oral de debate a los fines de determinar las maniobras que la acusación sostiene fueron utilizadas para la comisión del hecho atribuido a los imputados y la consecuente responsabilidad en el mismo” (FCB 13580/2014/TO1 “Barrera, Juan Carlos y otros”, 15/03/2021). Postura a la que en aquel momento el Sr. Fiscal General, dictaminó de forma negativa a la concesión del beneficio de suspensión de juicio a prueba, en función que se había realizado una consulta respecto de la viabilidad de la propuesta de la defensa a la Procuraduría de Criminalidad Económica y Lavado de Activos (PROCELAC) y el área operativa de Fraude y Mercado de Capitales, ambas dependientes de la Procuración General de la Nación y emitieron dictamen negativo respecto de la viabilidad de la concesión del beneficio. Por otra parte, consideró el señor Fiscal General que “por razones de política criminal emanadas del cumplimiento de la obligación del Ministerio Público de velar por los intereses de la sociedad y la facultad expresa otorgada por la Ley Orgánica de ese Ministerio de diseñar, a través de instrucciones de carácter general, la política de persecución penal del organismo”, rechazando en definitiva el Tribunal Oral, la solicitud de suspensión del proceso a prueba. Dicha decisión fue objeto de recurso de casación de las defensas y la Cámara Federal de Casación Penal mediante Resolución de fecha 19/11/2021 sostuvo: “que la decisión impugnada ha sido dictada con ajuste a las normas, que no exhibe vicios de fundamentación, ni presenta defectos de logicidad, ni transgresiones al correcto razonamiento y que los agravios sólo evidencian una opinión diversa sobre la cuestión debatida y resuelta”, confirmando la decisión de este Tribunal Oral al rechazo de la suspensión del proceso a prueba.

Posteriormente, luego de realizado el juicio oral y público, con fecha 9 de mayo de 2022 la Sala IV de la Cámara Federal de Casación Penal, dispuso anular la sentencia de condena impuesta a los acusados y a consecuencia de dicha decisión se reeditó el planteo de solicitud del beneficio de suspensión de juicio a prueba, esta vez, con el consentimiento del Sr. Fiscal General, que en esta oportunidad sostuvo que teniendo en cuenta el tiempo transcurrido y un

Fecha de firma: 16/08/2024

Firmado por: CAROLINA PRADO, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: JOSE FABIAN ASIS, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: MARIA NOEL COSTA, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: TRISTAN LOPEZ VILLAGRA, SECRETARIO DE CAMARA



análisis actualizado a la luz del art. 22 del C.P.P.F., con el objetivo de buscar alternativas que restablezcan la paz social dictamina a favor de la petición. Así fue que el Tribunal, en una integración diversa, dispuso mediante resolución dictada con fecha 5 de septiembre de 2023 conceder a los acusados el beneficio de suspensión de juicio a prueba.

Dicho lo cual, debe quedar debidamente claro que la postura asumida por el Tribunal (integración unipersonal) en la segunda resolución, no constituye la opinión del suscripto ni de la Cámara Federal de Casación Penal, respecto a la cuestión analizada, sino claramente todo lo contrario.

Con lo cual, por los fundamentos expuestos, entiendo que corresponde también el rechazo de aplicación del mecanismo de reparación integral, previsto por el art. 59 inc. 6 del C.P. conforme lo proponen la defensa en forma subsidiaria, con el dictamen favorable del Ministerio Público Fiscal y la oposición de la querella de la AFIP-DGI. Así voto.

De acuerdo al resultado de votos emitidos,

SE RESUELVE:

Por mayoría:

I.- HACER LUGAR al planteo de aplicación retroactiva de ley penal más benigna formulado por los Dres. Gabriel y Gerard Gramática Bosch y Dra. Débora Ruth Ferrari, en representación de los imputados Oscar Lucas Santiago, Lucas Santiago y Sebastián Oscar Santiago, por las razones dadas (art. 2, CP y arts. 18 y 75 inc. 22 de la Constitución Nacional; 11.2 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos; 9 de la Convención Americana sobre los Derechos Humanos y 15.1 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos; Ley 27.743 y Decreto Reglamentario 608/2024).

II.- DECLARAR la extinción de la acción penal seguida en contra de los imputados de mención en relación al hecho que se les atribuye en la causa, calificado legalmente como Asociación Ilícita Fiscal, en calidad de organizadores coautores (art. 15, inc. “c”, Ley 24.769 y art. 45, CP), y, en consecuencia, disponer el **SOBRESEIMIENTO de Oscar Lucas Santiago, Lucas Santiago y Sebastián Oscar Santiago** (arts. 334 y 336 inc. 1, CPPN).

Fecha de firma: 16/08/2024

Firmado por: CAROLINA PRADO, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: JOSE FABIAN ASIS, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: MARIA NOEL COSTA, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: TRISTAN LOPEZ VILLAGRA, SECRETARIO DE CAMARA



#38178561#423073594#20240816112139152



Poder Judicial de la Nación
TRIBUNAL ORAL FEDERAL DE CORDOBA 2

III.- DECLARAR ABSTRACTO el tratamiento del ofrecimiento de reparación integral del perjuicio deducido por los Dres. Gabriel y Gerard Gramática Bosch y Dra. Débora Ruth Ferrari, en representación de los imputados Oscar Lucas Santiago, Lucas Santiago y Sebastián Oscar Santiago

IV.- Tener presente las reservas efectuadas.

Protocolícese y hágase saber.

MARÍA NOEL COSTA
JUEZA DE CÁMARA

CAROLINA PRADO
JUEZA DE CÁMARA

JOSÉ FABIÁN ASIS
JUEZ DE CÁMARA

TRISTÁN LÓPEZ VILLAGRA
SECRETARIO DE CÁMARA

