



Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FCB 12000035/2012/5/CFC2

REGISTRO N° 641 /17.4

//la ciudad de Buenos Aires, a los 5 (cinco) días del mes de junio del año dos mil diecisiete, se reúne la Sala IV de la Cámara Federal de Casación Penal integrada por los doctores Gustavo M. Hornos como Presidente, y los doctores Mariano Hernán Borinsky y Juan Carlos Gemignani como vocales, asistidos por el Secretario de Cámara actuante, a los efectos de resolver el recurso de casación interpuesto a fs. 98/100 vta. en la presente causa nro. FCB 12000035/2012/5/CFC2 del registro de esta Sala, caratulada "**SANTIAGO, Oscar Lucas y otros s/ recurso de casación**", de la que **RESULTA:**

I. Que la Sala "B" de la Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba, con fecha 3 de noviembre de 2016, por mayoría, resolvió -en lo que aquí interesa-: "**I. CONFIRMAR** la resolución dictada por el Juzgado Federal N° 1 de Córdoba de fecha 26/04/2016 en cuanto dispuso *DECLARAR EXTINGUIDA LA ACCIÓN PENAL en relación al delito calificado como Asociación Ilícita Fiscal (art. 15 inc. "c" Ley 24.769), y EN CONSECUENCIA DISPONER EL SOBRESEIMIENTO de los imputados Oscar Lucas SANTIAGO, Lucas SANTIAGO y Sebastián Oscar SANTIAGO, señalados en carácter de organizadores coautores (art. 45 del C.P. y art. 15 inc. "c" in fine Ley 24.769), y Claudio RESTIVO, Mónica A. GOMEZ, Gabriel A. PERITORE, Ricardo J. BOCO, Mauro S. LONDERO, Bernabé M. MONACO, Guillermo A. MERLINO, Federico DI LORENZO y Martín DELLAVEDOVA, sindicados en carácter de partícipes secundarios, en virtud de lo previsto en el art. 9 inc. "b" de la Ley 26.860 titulada de "Exteriorización Voluntaria de la Tenencia de Moneda Extranjera en el País y en el Exterior", en función del acogimiento voluntario por parte de la firma HELACOR S.A. a los beneficios allí establecidos; y los artículos 334 y 336, inciso 1 del C.P.P.N.*" (fs. 86/97).

II. Que contra dicho pronunciamiento, el señor Fiscal General, doctor Alberto Gabriel Lozada,

Fecha de firma: 05/06/2017

Firmado por: GUSTAVO M. HORNOS, JUEZ DE CÁMARA DE CASACION

Firmado por: GUSTAVO MARCELO HORNOS, JUEZ DE CAMARA DE CASACION

Firmado por: JUAN CARLOS GEMIGNANI, JUEZ CAMARA CASACION

Firmado por: MARIANO HERNAN BORINSKY, JUEZ CAMARA CASACION

Firmado(ante mi) por: HERNAN BLANCO, SECRETARIO DE CAMARA



#27005690#179589637#20170605101606431

interpuso el recurso de casación, el que fue concedido por el *a quo* a fs. 103/104 y mantenido en esta instancia a fs. 109 por el señor Fiscal General ante esta instancia.

III. El recurrente encauzó su recurso de casación por la vía prevista en el inc. 1º del art. 456 del C.P.P.N.

Luego de efectuar una reseña del hecho que se les imputa a los encausados respecto de los cuales se dictó el sobreseimiento en la resolución impugnada, se agravió el señor fiscal de la arbitraria interpretación y aplicación al caso de lo dispuesto en el artículo 9, inciso b, de la ley 26.860.

Refirió que la "amnistía" prevista en dicha norma no resulta de aplicación respecto del delito de asociación ilícita tributaria que se les atribuye a los imputados en esta causa, en tanto dicho beneficio está dispuesto respecto de los delitos relativos a las obligaciones tributarias propias del sujeto. Y que, contrariamente, en el requerimiento fiscal de instrucción se les imputó que "...habrían organizado una asociación destinada a cometer delitos...con la finalidad de obtener una mayor rentabilidad económica... otorgamientos de franquicias para la comercialización de helados y autorización para la utilización de marcas "GRIDO", "vi abana" y "Marvic"...para ello, los nombrados se habrían valido de distintas personas jurídicas -como integrantes o a través de terceros- para la consecución de la actividad aludida. En ese marco los encartados habrían establecido distintos mecanismos para el ocultamiento y registración de operaciones comerciales...".

Solicitó que se haga lugar al recurso de casación interpuesto y que se revoque la resolución impugnada; e hizo la pertinente reserva del caso federal.

IV. Que en la oportunidad prevista por los arts. 465, cuarto párrafo y 466 del C.P.P.N., se presentó el señor fiscal general ante esta instancia





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FCB 12000035/2012/5/CFC2

solicitando que se haga lugar al recurso de casación interpuesto (cfr. fs. 111/113 vta.); y la defensa particular de Oscar Luis Santiago, Lucas Santiago y Sebastián Oscar Santiago, representada por los doctores Gabriel Gramática Bosch, Gerard Gramática Bosch y Débora Ruth Ferrari, que solicitó que se rechace el recurso de casación interpuesto (cfr. fs. 114/122).

En lo sustancial manifestaron los defensores que la ley no distinguió si debía tratarse de sujetos obligados por una deuda propia o ajena o sustitutos; y que menos aún se puede inferir de la letra del artículo 9, inciso b) de la ley 26.860 que quede fuera toda posibilidad de acogimiento el delito de asociación ilícita fiscal. Que la ley abarcó a *"toda acción penal tributaria con fundamento en la ley 23.771 y sus modificaciones, durante su vigencia, y la ley 14.769 y sus modificaciones"*

En segundo término, la defensa sostuvo que el caso estudiado en el precedente "Cardozo" dictado por la Sala IV de la Cámara Federal de Casación Penal, citado por el representante del Ministerio Público Fiscal, es diferente al de autos en el que las maniobras atribuidas a los señores Santiago y demás imputados de esta causa, tienen relación con eventuales conductas destinadas a evadir impuestos de la propia empresa de la cual sus defendidos son directores, como de otras personas jurídicas ajenas a ellos. Que, en consecuencia, los supuestos delitos para los cuales se habrían asociado ilícitamente los imputados -según la hipótesis acusatoria- serían los de evasión tributaria para favorecer fundamentalmente a la empresa de la cual son parte (Helarcor) como eventualmente de otros sujetos.

Finalmente sostuvo que la letra de la posterior ley 27.260 es más amplia, incluso, pues establece que quedan "liberados de toda acción...por delitos de la ley penal tributaria,...por el incumplimiento de las obligaciones vinculadas o que



tuvieran origen en los bienes y tenencias que se declaren voluntaria y excepcionalmente y en las rentas que estos hubieren generado". Y que entonces resulta aplicable por evidenciarse más benigna que la anterior en cuanto a este supuesto de extinción de la acción penal (artículo 2 del Código Penal).

V. Que superada la etapa prevista en los arts. 465, último párrafo, y 468 del C.P.P.N., de lo que se dejó constancia en autos a fs. 134, oportunidad en la que la defensa de los imputados presentó breves notas, las que lucen agregadas a fs. 125/133, quedaron las actuaciones en estado de ser resueltas. Efectuado el sorteo de ley para que los señores jueces emitan su voto, resultó el siguiente orden sucesivo de votación: doctores Gustavo M. Hornos, Juan Carlos Gemignani y Mariano Hernán Borinsky.

El señor juez Gustavo M. Hornos dijo:

I. El recurso de casación es formalmente admisible en tanto se dirige contra una sentencia de las enumeradas en el art. 457 del C.P.P.N. (cfr. los efectos del sobreseimiento dispuestos en el artículo 335 del código de forma) y ha sido interpuesto por quien se encuentra legitimado para hacerlo (art. 458 del código adjetivo), con fundada invocación de las disposiciones que consideró erróneamente aplicadas (art. 463 del código de rito).

II. La cuestión sometida a revisión de esta Cámara Federal de Casación Penal se circunscribe a determinar si el *a quo* ha aplicado correctamente la disposición contenida en el artículo 9, inciso b) de la ley 26.860, y, en función de ello, si corresponde sobreseer a *Oscar Lucas SANTIAGO, Lucas SANTIAGO y Sebastián Oscar SANTIAGO, imputados en carácter de organizadores coautores (art. 45 del C.P. y art. 15 inc. "c" in fine Ley 24.769), y Claudio RESTIVO, Mónica A. GOMEZ, Gabriel A. PERITORE, Ricardo J. BOCO, Mauro S. LONDERO, Bernabé M. MONACO, Guillermo A. MERLINO, Federico DI LORENZO y Martín DELLAVEDOVA, sindicados como partícipes secundarios por el hecho*





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FCB 12000035/2012/5/CFC2

investigado en la autos, calificado como asociación ilícita fiscal previsto en el artículo 15 inc. c) de la ley 24.769.

En sustento del sobreseimiento dispuesto, el tribunal de a quo sostuvo, por mayoría de votos, que la amnistía regulada en el art. 9, inc. b), de la ley 26.860 no contempla ninguna excepción y que, por ende, resulta aplicable a todos los delitos tributarios previstos en la ley 24.769, como el delito de asociación ilícita fiscal, previsto en el artículo 15, inc. c, Ley 24.769.

Ahora bien, el art. 9, inc. b), de la citada normativa, cuya interpretación y aplicación al caso de autos es cuestionada, establece, en su parte pertinente, que: *“Los sujetos que efectúen la exteriorización, conforme a las disposiciones de este título, no estarán obligados a informar a la Administración Federal de Ingresos Públicos, sin perjuicio del cumplimiento de la Ley 25.246 y demás obligaciones que correspondan, la fecha de compra de las tenencias ni el origen de los fondos con las que fueron adquiridas, y gozarán de los siguientes beneficios: [...] b) Quedan liberados de toda acción civil, comercial y penal tributaria -con fundamento en la Ley 23.771 y sus modificaciones, durante su vigencia, y la Ley 24.769 y sus modificaciones- administrativa, penal cambiaria -dispuesta en el artículo 1º de dicha ley- y profesional que pudiera corresponder, los responsables por transgresiones que resulten regularizadas bajo el régimen de esta ley y las que tuvieran origen en aquéllas. Quedan comprendidos en esta situación los socios administradores y gerentes de sociedades de personas, directores, gerentes, síndicos y miembros de los consejos de vigilancia de sociedades anónimas y en comandita por acciones y cargos equivalentes en cooperativas, fideicomisos y fondos comunes de inversión, y profesionales certificantes de los balances respectivos. Este beneficio no alcanza a las*

Fecha de firma: 05/06/2017

Firmado por: GUSTAVO M. HORNOS, JUEZ DE CÁMARA DE CASACION

Firmado por: GUSTAVO MARCELO HORNOS, JUEZ DE CAMARA DE CASACION

Firmado por: JUAN CARLOS GEMIGNANI, JUEZ CAMARA CASACION

Firmado por: MARIANO HERNAN BORINSKY, JUEZ CAMARA CASACION

Firmado(ante mi) por: HERNAN BLANCO, SECRETARIO DE CAMARA



#27005690#179589637#20170605101606431

acciones que pudieran ejercer los particulares que hubieran sido perjudicados mediante dichas transgresiones;...".

Entonces, la extinción de la acción penal prevista en la norma referida se encuentra regulada para los supuestos relativos a las obligaciones tributarias directamente pertinentes a los delitos imputados o imputables al sujeto que efectúa la exteriorización, es decir, contemplados como elementos del tipo penal objetivo.

En efecto, el beneficio de liberación alcanza a las acciones penales que se siguen o puedan seguirse en contra de un sujeto siempre y cuando la exteriorización lo sea respecto de las transgresiones que constituyan el objeto procesal de la causa penal en trámite.

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.

Cierto es entonces que esta pluralidad de





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FCB 12000035/2012/5/CFC2

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.

Lo expuesto, sin perjuicio de considerar el beneficio que instituye el art. 9, inc. b, de la citada ley, y del que podrían gozar los imputados respecto de los ingresos legítimos que los delitos tributarios específicos por ellos desarrollados les hubieran generado (p. ej. evasión tributaria).

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.

Por ello, corresponde: **HACER LUGAR** al recurso de casación interpuesto por el señor fiscal a fs. 98/100 vta., **REVOCAR** la resolución recurrida, así como la resolución dictada por el juez a cargo de la instrucción del presente proceso de fs. 44/53, y



rechazar la excepción de falta de acción interpuesta por la defensa (cfr. fs. 31/33); debiendo **reenviarse** las actuaciones a fin de que se prosiga con el trámite de la presente causa. Sin costas (arts. 530 y 532 del C.P.P.N.).

El señor juez Juan Carlos Gemignani dijo:

Que por coincidir en lo sustancial con las consideraciones efectuadas por mi colega preopinante en su ponencia, adhiero a la solución que viene propiciada.

Tal es mi voto.-

El señor juez doctor Mariano Hernán Borinsky dijo:

Que habré de adherir a la solución que viene propuesta por el distinguido colega que lidera el presente acuerdo, doctor Gustavo M. Hornos, que ya cuenta con la adhesión del doctor Juan Carlos Gemignani.

En efecto, ya he tenido la oportunidad de señalar que no resulta admisible que la exteriorización de bienes y/o ingresos prevista en el régimen de la ley 26.476 (cuyo art. 32, inc. "b" regula la extinción de la acción penal con similares alcances que el art. 9, inc. "b" de la ley 26.860), libere de responsabilidad penal a conductas no vinculadas con el eventual incumplimiento de obligaciones fiscales (cfr. en lo pertinente y aplicable, C.F.C.P.; Sala IV: causas FCB 53010068/2007/10/CFC1, "Cardoso, María Pía y otros s/recurso de casación", Reg. N° 1765/15, rta. el 17/09/15; FCB 53010068/2007/11/CFC2, "Cardoso, María Pía y otros s/recurso de casación", Reg. N° 1764/15, rta. el 17/09/15 y FCB 53010068/2007/T01/22/CFC3, "Cardoso, María Pía s/recurso de casación", Reg. N° 1064/16, rta. el 29/08/16).

En virtud de lo expresado, en el caso de autos, teniendo en consideración que a los imputados se les atribuyó haber participado en una asociación ilícita fiscal (art. 15, inc. "c" de la ley 24.769),





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FCB 12000035/2012/5/CFC2

la acción penal promovida con relación a aquél hecho no puede extinguirse mediante el beneficio que la ley 26.860 ha previsto.

Por ello, corresponde hacer lugar al recurso interpuesto por el representante del Ministerio Público Fiscal, revocar la resolución recurrida así como la resolución dictada por el juez a cargo de la instrucción del presente proceso de fs. 44/53 y rechazar la excepción por falta de acción interpuesta por la defensa (fs. 31/33), debiendo reenviarse las actuaciones a fin de que se prosiga con el trámite de la presente causa. Sin costas en la instancia (arts. 530 y 531 del C.P.P.N.).

Por ello, en virtud del acuerdo que antecede el tribunal:

RESUELVE:

HACER LUGAR al recurso de casación interpuesto por el representante del Ministerio Público Fiscal a fs. 98/100 vta., **REVOCAR** la resolución recurrida así como la resolución dictada por el juez a cargo de la instrucción del presente proceso de fs. 44/53 y **RECHAZAR** la excepción por falta de acción interpuesta por la defensa a fs. 31/33, y **REENVIAR** las actuaciones a fin de que se prosiga con el trámite de la presente causa. Sin costas en la instancia.

Regístrese, notifíquese y oportunamente comuníquese (Acordada CSJN 15/13 y Lex 100). Remítase al Tribunal de origen, sirviendo la presente de atenta nota de envío.

GUSTAVO M. HORNOS

MARIANO HERNÁN BORINSKY

JUAN CARLOS GEMIGNANI

