



Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

Registro N° 335/2024

En la ciudad de Buenos Aires, a los 5 días del mes de abril de 2024, la Sala IV de la Cámara Federal de Casación Penal integrada por el doctor Gustavo M. Hornos como Presidente, y los doctores Javier Carbajo y Mariano Hernán Borinsky, asistidos por el secretario actuante, se reúne para resolver el recurso de casación interpuesto en la causa **FPA 8941/2014/TO1/CFC2**, caratulada "**IZAGUIRRE IBÁÑEZ, Roberto Mario y otros s/ recurso de casación**", de la que **RESULTA**:

El Tribunal Oral en lo Criminal Federal de Paraná, provincia de Entre Ríos, el día 8 de junio de 2023, en lo que aquí interesa, resolvió:

"[...] 2º). RECHAZAR el planteo de inconstitucionalidad de la escala penal y del mínimo de la escala de la figura penal del art. 15 inciso "c", LPT, formulado por los Dres. Petenatti y Cullen

[...]

4º). DECLARAR a Roberto Mario IZAGUIRRE, (a) 'Roy', demás datos de figuración en autos, coautor penalmente responsable del delito de asociación ilícita fiscal, que previene y castiga el art. 15, inciso 'c', Ley 24.769 (introducido por la ley 25.874) y art. 45, CP, en su carácter de miembro o integrante de dicha asociación y, en su consecuencia, CONDENARLO a las penas de cinco (5) años y tres (3) meses de prisión y multa de Pesos Noventa mil (\$ 90.000,°°), cfme. art. 22 bis, CP.

5º). DECLARAR a Salvador Luis MORELLI, (a) 'Lucho', demás datos de figuración en autos, coautor





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

penalmente responsable del delito de asociación ilícita fiscal, que describe y reprime el art. 15, inciso 'c', Ley 24.769 (introducido por la ley 25.874) y art. 45, CP, en su carácter de miembro o integrante de dicha asociación y, en su consecuencia, CONDENARLO a las penas de cinco (5) años y tres (3) meses de prisión y multa de Pesos Noventa mil (\$ 90.000,°°), cfme. art. 22 bis, CP.

6°). DECLARAR a Sergio Oscar DE ARAQUISTAIN, demás datos de figuración en autos, coautor penalmente responsable del delito de asociación ilícita fiscal, que describe y reprime el art. 15, inciso 'c', Ley 24.769 (introducido por la ley 25.874) y art. 45, CP, en su carácter de miembro o integrante de dicha asociación y, en su consecuencia, CONDENARLO a las penas de seis (6) años y tres (3) meses de prisión y multa de Pesos Noventa mil (\$ 90.000,°°) -art. 22 bis, CP.

[...]

8°). FORMAR INCIDENTE DE DECOMISO de los bienes pertenecientes a los condenados De Araquistain, Izaguirre y Morelli, conforme fueran individualizados en el considerando "II" de la cuarta cuestión, con copia de la presente y de la documental en 97 fojas presentada -al momento de alegar- por el Dr. De Araquistain, agregándose por cuerda al mismo los "Incidentes de acogimiento a la ley 27.260", Exptes. FPA N° 8941/2014/10 y FPA N° 8941/2014/12, el que tramitará con intervención de las partes y los posibles terceros adquirentes de buena fe, a los fines de que en el referido incidente y una vez firme este pronunciamiento, se dicten la o las resoluciones de decomiso de bienes respectivas o, en su caso, se proceda a





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

la restitución definitiva de los mismos, conforme se fundamenta en el mencionado considerando (cfme. art. 23, CP)".

Contra esa decisión interpusieron sendos recursos de casación los defensores particulares de Salvador Luis Morelli, doctores Sergio Gustavo Avero y Damián Petenatti; el defensor particular de Roberto Mario Izaguirre, doctor Miguel Ángel Cullen; y los defensores particulares de Sergio Oscar De Araquistain, doctores Valentín De Araquistain y José Velázquez.

Las impugnaciones fueron concedidas por el tribunal *a quo* y mantenidas ante esta instancia.

Los defensores particulares de Salvador Luis Morelli sostuvieron que en el caso no se logró acreditar la existencia de una organización delictiva. Agregaron que no se verificó la concurrencia del requisito típico de "habitualidad" en la comisión de los delitos.

Los impugnantes refirieron que para completar la exigencia de habitualidad el tribunal recurrió a hechos atípicos y apeló de modo forzado a aspectos fácticos que no pertenecen al objeto procesal discutido en este caso. Por ello, señalaron que se violentó el principio de congruencia y el derecho de defensa en juicio.

Se agraviaron de que los sentenciantes hayan ponderado el caso "Marizza" con aptitud jurídica para sustentar la asociación ilícita fiscal. Resaltaron que en ese suceso la operación del monto comprometido era de \$ 386.855,35 y que, por aplicación retroactiva de la ley penal más benigna, ese evento resultó atípico.





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFc2

Precisaron que lo relevante respecto del caso "Marizza" no son los sobreseimientos dictados, sino que los hechos allí juzgados no configuraron un ilícito tributario que pueda constituir objeto de una asociación ilícita fiscal.

Con respecto al suceso denominado "Galeazzo" los defensores dijeron que se trató de "*un caso aleatorio, ocasional, y que de ninguna manera respondía a un modus operandi de una asociación ilícita*".

Los recurrentes cuestionaron que en el fallo impugnado se haya tenido por acreditado el requisito típico de permanencia por el mero transcurso del tiempo. Agregaron que los sucesos juzgados no demuestran la existencia de un acuerdo para cometer delitos de manera indeterminada.

Destacaron que las valoraciones realizadas por el a quo vinculadas con la Cooperativa de Provisión de Servicios para Transportistas "Alianza Empresaria Ltda" y con el caso "Sale" resultaron violatorias del derecho de defensa de su asistido en la medida en que no fueron objeto de imputación.

Concluyeron que la sentencia no logra demostrar que "*el caso bajo juzgamiento pueda ser subsumido razonablemente y con apego a los criterios de estricta legalidad e in dubio pro reo, bajo la compleja y gravosa figura de asociación ilícita fiscal, en tanto primeramente viola las reglas propias de la participación y el concurso de delitos a fin de guiarlse de escasos, aislados y particulares casos -Marizza y Galeazzo-, que son impropios para poder concluir tanto el acuerdo criminal propiamente dicho, como de la determinante exigencia de habitualidad*





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

de la AIF, uno de los cuales no conserva el carácter de delito penal exigido por la figura legal".

Subsidiariamente, los defensores plantearon la inconstitucionalidad del *quantum punitivo* previsto por el delito de asociación ilícita fiscal.

Solicitaron que se dicte la absolución de su defendido o, en su defecto, se anule la sentencia impugnada en este punto. Subsidiariamente, peticionaron que se declare la inconstitucionalidad de la pena prevista por el delito de asociación ilícita fiscal, y se le imponga a su asistido una sanción de dos años y medio de prisión de cumplimiento condicional.

Formularon reserva del caso federal.

La defensa particular de Roberto Mario Izaguirre refirió que en la sentencia se le atribuyeron a su asistido conductas distintas a las que fueron materia de imputación.

En esa inteligencia, sostuvo que se violó el principio de congruencia.

Indicó que el caso "CAEL" no formó parte de la imputación y, no obstante, fue ponderado por el tribunal. Además, precisó que su asistido resultó desvinculado de los casos "Marizza", "Galeazzo" y "Szczech".

Cuestionó la calificación legal escogida por el tribunal. Sostuvo que no se acreditaron los requisitos típicos de existencia de un "acuerdo previo", "habitualidad", y "destinados a realizar ilícitos tributarios".

Por otra parte, indicó que "no existe un solo indicio que los bienes que se pretende decomisar hayan sido adquiridos con ilícito tributario alguno, o con el





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

producto de lo que entiende el Tribunal fueron actos ilícitos".

Destacó que su defendido no participó en las decisiones de la cooperativa y que solo fue el abogado interno de los fleteros. Refirió que no se alcanza a comprender por qué se considera un indicio delictual el cambio de domicilio fiscal de "CAEL", ni tampoco cuál sería la participación de su asistido en ese evento.

Solicitó que esta Cámara Federal de Casación Penal disponga la absolución de su asistido y, en subsidio, que se anule la sentencia impugnada.

Hizo reserva del caso federal.

Los defensores de Sergio Oscar De Araquistain manifestaron que la sentencia impugnada no se encuentra suficientemente fundada en lo que refiere al requisito de habitualidad exigido por el delito de asociación ilícita fiscal.

En este sentido, expusieron que se violentó el principio *in dubio pro reo*. Y agregaron que "*dos delitos no hacen a la habitualidad*".

Cuestionaron el monto de la pena impuesta a su defendido. Resaltaron que no tiene antecedentes penales y que las circunstancias agravantes ponderadas por el tribunal fueron arbitrarias.

Peticionaron que se dicte la absolución de Sergio Oscar De Araquistain y, subsidiariamente, que se reduzca su condena a 3 años y 6 meses de prisión.

Formularon reserva del caso federal.

Durante el término de oficina previsto por los arts. 465 y 466 del C.P.P.N. se presentaron el





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

representante del Ministerio Público Fiscal ante esta instancia, doctor Mario A. Villar y los defensores de Salvador Luis Morelli.

El señor Fiscal General peticionó que los recursos de casación deducidos por las defensas sean rechazados.

Por su parte, la asistencia letrada de Salvador Luis Morelli amplió los fundamentos ensayados en su impugnación y solicitó que se hiciera lugar al recurso articulado por esa parte.

Notificadas todas las partes intervenientes del proceso para hacer sus alegaciones ante esta Cámara en la etapa prevista en los artículos 465, último párrafo, y 468 del código de rito, ya sea de manera presencial o virtual - a su elección-, el día 15 de febrero de 2024 comparecieron los doctores Carlos González Guerra y Alejandro H. David por la defensa particular de Sergio De Araquistain; Damián Petenatti por la defensa particular de Salvador Luis Morelli; Miguel Ángel Cullen por la defensa particular de Roberto Mario Izaguirre Ibañez y la doctora Diana María Núñez por la parte querellante (AFIP-DGI) .

En primer término, expusieron los defensores particulares de Sergio De Araquistain quienes reiteraron y profundizaron los planteos de esa parte referidos a la atipicidad de la conducta de simulación dolosa de pago. En apoyo a su postura, los letrados citaron diversos precedentes de esta Sala IV y de la CSJN.

A continuación, los recurrentes cuestionaron el monto de pena impuesto a su asistido. En esta tarea, indicaron que las circunstancias agravantes genéricas





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

tenidas en cuenta por el tribunal en la sentencia resultaban arbitrarias e implicaban una doble valoración de los elementos constitutivos del tipo penal por el que resultaron condenados. Ello, en tanto el *a quo* no explicó de qué manera aquellas circunstancias agravantes resultaban aplicables en el caso particular de cada uno de los imputados.

A su vez, manifestaron que se violentó el contradictorio y, en consecuencia, el derecho de defensa de esa parte, en tanto las agravantes referidas no fueron invocadas por el Ministerio Público Fiscal al momento de efectuar sus alegatos y pedir pena.

Se agraviaron de que el *a quo* haya ponderado como agravante que la maniobra resultaba "sofisticada" y explicaron que, contrariamente, el suceso atribuido resultaba de sencilla realización.

Con respecto a las agravantes específicas enunciadas por el sentenciante, los recurrentes señalaron que, si bien su asistido De Araquistain resultó condenado como miembro de la asociación ilícita fiscal, los jueces lo consideraron organizador a los fines de precisar su sanción. Agregaron que el *a quo* sustentó el monto de la pena en extremos que no fueron probados en el juicio.

Sobre el punto, concluyeron que el sentenciante incurrió en un ejercicio excesivo de su *ius puniendi*, sin tener en cuenta si quiera la excesiva duración del proceso.

En definitiva, los defensores solicitaron que se case la sentencia impugnada y se absuelva a su defendido por atipicidad de la conducta. Subsidiariamente, peticionaron que se reduzca al mínimo la sanción impuesta.





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

Seguidamente, formuló sus alegaciones la defensa particular de Salvador Luis Morelli, representada por el doctor Damián Petenatti.

En primer orden, manifestó que adhería a los planteos ensayados por la defensa de De Araquistain vinculados a la atipicidad de la conducta reprochada a su asistido. Además, amplió los fundamentos por los que, a su entender, no se encontraban reunidos en el caso los requisitos típicos de la figura de asociación ilícita fiscal. En apoyo a su postura, citó precedentes de esta Cámara Federal de Casación Penal y de la CJSN.

Luego, se refirió a las razones por las que entendía que la pena impuesta a su defendido resultaba desproporcionada. En esa inteligencia, cuestionó que se haya ponderado el nivel de educación alcanzada por Morelli para agravar su sanción. Citó doctrina sobre el punto.

Destacó que el a quo incurrió en una doble valoración al meritar el ánimo de lucro como una circunstancia agravante de la pena. Y que, además, no tuvo en cuenta el delicado estado de salud de su defendido como circunstancia atenuante.

Reiteró su planteo de inconstitucionalidad del mínimo de la escala penal prevista por el art. 15, inc. c, de la ley penal tributaria.

Peticionó la absolución de su defendido y, en subsidio, que se le impusiera una pena de ejecución condicional por debajo del mínimo legal previsto por la figura de asociación ilícita fiscal.





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

El defensor particular de Izaguirre Ibáñez se remitió a las exposiciones de los letrados defensores de Morelli y de De Araquistain, y adhirió a sus planteos.

Resaltó que la pena impuesta a su defendido resultaba desproporcionada y arbitraria. Por esa razón, consideró que el mínimo de la escala penal prevista para el delito por el que fue condenado Izaguirre Ibáñez resultaba irracional a la luz de las características que guardaba el presente caso.

Por último, formuló sus alegaciones la parte querellante, AFIP-DGI, representada por la doctora Diana Marina Núñez quien brindó los motivos que, a su criterio, sustentaban el rechazo de los recursos de casación interpuestos por las defensas.

Este Tribunal, en esa misma oportunidad procesal, celebró la audiencia de conocimiento directo en los términos del art. 41 del C.P. con respecto a Sergio Oscar De Araquistain, Salvador Luis Morelli y Roberto Mario Izaguirre Ibáñez quienes se encontraban conectados mediante el sistema de videoconferencia.

Seguidamente, los defensores profundizaron sus alegaciones vinculadas al monto punitivo dispuesto por el tribunal de juicio y se pronunciaron sobre las circunstancias que consideraban atenuantes de la pena y que, según manifestaron, no fueron tenidas en cuenta por los jueces de la instancia previa.

La defensa de De Araquistain enfatizó que se trataba de la primera condena de su defendido y que el proceso duró 8 años. Dijo que se trataba de un hecho de poca magnitud y que debía tenerse en cuenta el fin de la





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

pena sin que su imposición se traduzca en venganza y desproporción.

La defensa de Morelli destacó que no se tuvo en cuenta el estado de salud de su asistido.

Por último, el letrado defensor de Izaguirre Ibáñez señaló que, si bien el tribunal mencionó dos atenuantes, no las valoró pues no tuvieron correlato en la sanción finalmente discernida. Agregó que debe tenerse en cuenta que las personas juzgadas no guardan las mismas características que al momento de los hechos juzgados. Y, en ese sentido, puntualizó que su asistido ahora es padre de dos hijos de 5 y 3 años.

La defensa particular de De Araquistain presentó breves notas en las que reiteró y profundizó los planteos efectuados por esa parte durante la audiencia celebrada en esta instancia.

El defensor particular de Salvador Luis Morelli presentó breves notas en las que reiteró de manera pormenorizada los planteos ensayados en la audiencia de informes celebrada en esta instancia. También brindó los motivos por los cuales entendió que debían desestimarse los agravios esgrimidos por la parte querellante en esa misma oportunidad.

También se presentó la parte querellante, representada por la doctora Diana Mariana Núñez. En su escrito, la letrada de la AFIP-DGI brindó los motivos por los cuales entiende que la cuantía de las penas impuestas a los condenados debe ser confirmada en esta instancia.

En este sentido, señaló que la sentencia valoró todos y cada uno de los extremos objetivos y subjetivos





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

para arribar a la aplicación de una pena proporcional y razonable al injusto cometido.

El doctor Miguel Ángel Cullen, defensor particular de Roberto Mario Izaguirre Ibáñez, presentó breves notas en las que realizó algunas consideraciones adicionales sobre los planteos articulados en su impugnación y en forma oral en ocasión de llevarse a cabo la audiencia ante este Tribunal. Asimismo, se pronunció respecto de las alegaciones efectuadas por la parte querellante en esa oportunidad.

Efectuado el sorteo de estilo, las actuaciones quedaron en estado de ser resueltas en el siguiente orden sucesivo de votación: doctores Mariano Hernán Borinsky, Javier Carbajo y Gustavo M. Hornos.

El **señor juez doctor Mariano Hernán Borinsky** dijo:

Los recursos de casación interpuestos por las defensas resultan formalmente admisibles de conformidad con lo prescripto en los arts. 456, 457, 459 y 463 del C.P.P.N.

En la sentencia impugnada el Tribunal Oral en lo Criminal Federal de Paraná tuvo por acreditada la materialidad de la imputación que fuera formulada en los siguientes términos:

"...entre los meses de septiembre de 2010 y mayo de 2015, los imputados y otras personas cuya identidad no se ha establecido aún, formaron parte -a sabiendas y de manera consensuada- de una organización habitualmente destinada a cometer los delitos de simulación dolosa de pagos previstos en la ley nacional 24.769, contactando a distintos contribuyentes de la ciudad de Paraná, provincia





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

de Entre Ríos, concretamente el Sr. Miguel Ángel Marizza, el Sr. Guillermo Gabriel Galeazzo y el Sr. Néstor Iván Szczech, que registraban deuda ante la AFIP, a quienes les proporcionaban certificados falsos de retenciones ficticias sufridas en apariencia por otros contribuyentes, que generaban un saldo de libre disponibilidad que era inmediata e indebidamente utilizado para la cancelación de distintas deudas fiscales, interviniendo en la gestión y trámite ante el fisco por el que se hacían valer dichos certificados falsos".

En el pronunciamiento se explicó que "no ha sido controvertido que la denuncia formulada por los representantes de la AFIP-DGI en octubre de 2014 y documental aneja, la que inicialmente quedara radicada en la causa FPA 12012912/2011 'Marizza' -dada la identidad de las maniobras ilícitas denunciadas con las detectadas y que eran objeto de investigación en dicha causa-, fue el puntapié inicial que desató la amplia investigación encarada por la AFIP respecto de la cooperativa CAEL y se erigió en el impulso central de la investigación penal tramitada en esta causa FPA 8.941/2014.

Dicha denuncia tenía por base la existencia y funcionamiento en esta ciudad de la Cooperativa de Provisión de Servicios para Transportistas 'Alianza Empresarial Ltda' (en adelante, CAEL) -que tercerizaba el servicio de transporte de cartas y encomiendas de Organización Coordinadora Argentina (en adelante, OCA)- entre cuyos integrantes se hallaban Salvador Luis Morelli (primero, síndico titular y a partir del 30/04/2011 Presidente del Consejo de Administración) y Roberto Mario





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

Izaguirre (primero, síndico suplente y desde igual fecha, síndico titular), extremos fácticos éstos que no han sido controvertidos en autos.

Lo que sirvió de sostén a la hipótesis delictual denunciada fue que, dado que dicha cooperativa -por los altos montos que facturaba a OCA por fletes- tenía mucho débito fiscal por IVA y poco crédito fiscal, bajo la apariencia de 'convenios de oferta irrevocable de cesión de créditos fiscales', cancelaba el saldo de IVA a pagar sin respetar la Res.1466/03 AFIP, sino que lo hacía utilizando digitalmente en sus DD.JJ. certificados de retención ficticios -mellizos o truchos- sufridos por otros contribuyentes (los debidamente retenidos) y que eran indebidamente utilizados por CAEL para generarle un saldo de libre disponibilidad que era inmediatamente aplicado para la cancelación de su deuda fiscal.

Las ya entonces circunstancias probadas relativas a que: 1) tanto Morelli como Izaguirre, habían sido llamados a indagatoria para los días subsiguientes en la causa 'Marizza' ante la sospecha de haber tomado parte de idéntica maniobra defraudatoria del Fisco que allí se investigaba; 2) con más los resultados de la consiguiente investigación desarrollada por la AFIP (cfr. presentación ampliatoria de fs. 28/39 y documental aneja) que detectó igual modalidad comisiva en las causas FPA 12013912/2100 'Marizza', FPA 12012889/2011 'Galeazzo', FPA 12012962/2011 'Szczech' y FPA 5943/2014 'Di Med SRL' en trámite; y 3) así como el llamado también a indagatoria de De Araquistain en la causa 'Marizza' a partir de haber sido sindicados los tres por Miguel Marizza el 05/06/2014 (cfr.





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

fs. 180/183, causa 'Marizza') como quienes le ofrecieron y procedieron a saldar con esa modalidad comisiva su deuda fiscal, todo ello hizo sospechar a la denunciante AFIP de estar efectivamente en presencia de una asociación ilícita integrada por Morelli, Izaguirre y De Araquistain quienes habían creado una ingeniería fiscal consistente en la utilización de certificados de retención mellizos, bajo el ropaje de 'convenios de oferta irrevocable de cesión de créditos fiscales' para beneficiar a la cooperativa CAEL que integraban y para proporcionar ese know how, ese soporte intelectual, técnico y logístico a otras empresas contribuyentes para simular el pago de impuestos, así detraídos ilegalmente al Fisco, privando al Estado Nacional de recursos genuinos.

A esos extremos fácticos se sumó luego la muy copiosa prueba documental secuestrada como resultado de los allanamientos judicialmente ordenados y practicados el 8 de mayo de 2015 a la sede de CAEL, al estudio jurídico de Izaguirre y el domicilio de Morelli en Paraná, como al domicilio fiscal de CAEL en CABA y al estudio contable y domicilio de De Araquistain en la localidad de Gral. Belgrano, prov. de Buenos Aires (documentación de CAEL, DD.JJ. rectificativas de posiciones de IVA, manuscritos y agendas, mails y los celulares de Morelli e Izaguirre, luego peritados)".

Descripta la plataforma fáctica que el tribunal tuvo por probada, corresponde, en primer término, abordar el planteo de nulidad de la defensa de Roberto Mario Izaguirre en cuanto sostuvo que "la prueba recolectada en el allanamiento es nula de nulidad absoluta e insanable,





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFc2

debido a que el procedimiento para hacerlo estuvo al margen de la ley es ilegal, violando todo tipo de garantías constitucionales como el debido proceso legal y la imparcialidad del juzgador, que actuó de oficio".

El principio de trascendencia, que regula el instituto de la invalidación de los actos procesales, exige la existencia de un vicio de tal carácter que afecte un principio constitucional. Ello solo se materializa con la generación de un perjuicio concreto que no haya sido subsanado, porque las formas procesales han sido establecidas como garantía de juzgamiento y no como meros ritos formales carentes de interés jurídico.

Tampoco debe perderse de vista que, de acuerdo con lo establecido por el artículo 2 del C.P.P.N., toda disposición legal que establezca sanciones procesales -como la nulidad- debe ser interpretada restrictivamente. La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dicho que "...es doctrina reiterada de este Tribunal que en materia de nulidades procesales prima un criterio de interpretación restrictiva y sólo cabe anular las actuaciones cuando un vicio afecte un derecho o interés legítimo y cause un perjuicio irreparable, sin admitirlas cuando no existe una finalidad práctica, que es razón ineludible de su procedencia. En efecto, la nulidad por vicios formales carece de existencia autónoma dado el carácter accesorio e instrumental del derecho procesal; exige, como presupuesto esencial, que el acto impugnado tenga trascendencia sobre la garantía de la defensa en juicio o se traduzca en la restricción de algún otro derecho. De otro modo, la sanción de nulidad aparecería respondiendo a un formalismo





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

vacio, en lo que también está interesado el orden público..." (Fallos: 325:1404).

En esa inteligencia, he tenido la oportunidad de pronunciarme en el sentido de que las nulidades tienen un ámbito de aplicación restrictivo, no son un fin en sí mismas pues se requiere la producción de un gravamen cierto que lleve a justificar una decisión contraria a la adoptada en la sentencia (cfr., en lo pertinente y aplicable, voto del suscripto, C.F.C.P., Sala IV, causa FGR 30024/2017/6/CFC1, caratulada "Valdebenito, Eduvina Elizabeth s/ recurso de casación", reg. nro. 2186/18.4, rta. —por unanimidad— el 27/12/18; causa FSM 31016298/2012/TO1/CFC6, caratulada "Mora, Roberto Fernando y otros s/ recurso de casación", reg. nro. 1925/18.4, rta. —por unanimidad— el 6/12/18; causa FCR 22000029/2011/TO1/CFC5 caratulada "Monsalves, Diego Matías y otros s/ recurso de casación", reg. n° 129/18, rta. —por unanimidad— el 31/8/18 y causa FMZ 14895/2013/TO1/5/CFC2 caratulada "Ortiz Donadell Gerardo Saúl s/ recurso de casación", reg. n° 461/18.4, rta. —por mayoría integrada por el suscripto — el 9/5/18 y más recientemente, causa FSM 183751/2018/TO1/CFC1, caratulada "Barreto, Ricardo Cristián s/ recurso de casación", reg. 352/20.4, rta. el 16/03/2020, causa FMZ 2250/2017/TO1/24/CFC8, caratulada "Aguilera Maldonado, Daniel Orlando y otros s/ recurso de casación", reg. nro. 376/2021, rta. el 8/04/2021, resolución contra la que se interpusieron recursos extraordinarios federales, los que fueron declarados inadmisibles —Reg. 844/21.4—, causa FSM 28471/2018/TO1/CFC12, "Cortes, Carlos Alberto s/ recurso de casación", Reg. 78/22, rta. el 16/02/2022, y causa FSM





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

18722/2020/TO1/CFC8, "Villegas, Alicia Noemí s/ recurso de casación", Reg. 349/23.4, rta. el 31/03/2023, entre muchas otras).

Bajo este marco, se observa que el agravio formulado por la defensa sobre este aspecto no puede prosperar. Ello así, en la medida en que la parte no ha fundado ni explicado el alcance del planteo ni en qué circunstancias se sustenta.

Como fuera expuesto, la anulación de actos procesales tiene en mira resguardar las garantías del debido proceso y defensa en juicio, de modo que resulta improcedente declarar la nulidad por la nulidad misma. El impugnante no ha explicado en qué consistió el vicio, defecto u omisión que haya privado a la parte del ejercicio de algún derecho o facultad. Tampoco se observa -ni la parte ha revelado- la existencia de un perjuicio a su asistido derivado de las circunstancias denunciadas.

La indeterminación de su cuestionamiento y su falta de fundamentación, sellan negativamente su suerte.

Las defensas de Salvador Luis Morelli y Roberto Mario Izaguirre sostuvieron que en el caso se violó el principio de congruencia, en tanto, según argumentaron, los hechos atribuidos a sus defendidos habían quedado circumscribidos a los casos "Marizza", "Szczech" y "Galeazzo". Expusieron que, no obstante, los jueces del tribunal a quo valoraron los sucesos denominados como "CAEL" y "SALE".

Las críticas formuladas al respecto no pueden prosperar. Ello así, toda vez que en la sentencia impugnada se precisó que las referencias a los sucesos denominados





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

“CAEL” y “SALE” respondieron a un análisis conglobado de las evidencias reunidas en el *sub lite* como un indicio probatorio en relación con los extremos que sí han sido objeto de imputación.

En este sentido, el alcance que las defensas pretenden asignarle a las valoraciones realizadas al respecto por el *a quo* no se evidencia como tal y así ha sido precisado en la sentencia. Los impugnantes se ciñeron a formular sus agravios sobre la valoración efectuada en la decisión del tribunal respecto de aquellos casos sin atender a las consideraciones realizadas por el *a quo* vinculadas, precisamente, a la naturaleza indiciaria de tales apreciaciones.

Ciertamente, en la sentencia se refirió que “...aún acogiendo la cuestión planteada por las defensas que, valiéndose del tenor literal contenido en la descripción del hecho venido a plenario por el uso del adverbio modal ‘concretamente’ ([entendido] por los defensores como sinónimo de los adverbios restrictivos ‘solamente’, ‘únicamente’ o ‘exclusivamente’) postularon que el *factum* había quedado ‘cerrado’ o circumscripto a los casos *Marizza, Szczech y Galeazzo*, exhumando del mismo los casos *CAEL* y *Sale*, entiendo que este Tribunal no puede soslayar un análisis conglobado -factual y contextual- de todas las evidencias reunidas y válidamente ingresadas al debate, sea que ellas refieran concretamente -esto es, sin vaguedades o abstracciones- a aquellos tres casos, como a estos otros dos o cualquier otra circunstancia o indicio probatoriamente eficaz, en la medida en que ellos echen luz sobre lo que ha sido materia de imputación, pues de





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

todo ello los imputados tuvieron oportunidad y se expidieron y defendieron a cabalidad".

En el pronunciamiento impugnado, al ingresar en el análisis de los casos denominados "CAEL" y "SALE", y la intervención que allí habrían tenido los condenados, se dejó sentado que "*lo expuesto en el presente acápite conforme ha sido comprobado -aunque obviamente no integra el hecho imputado- es pertinente por constituir un indicador de valía que enmarca, se articula y enhebra con el hecho enrostrado en una relación de sentido equivalente, pues nos señala de la existencia de un concierto inicial de los imputados Morelli e Izaguirre (sumándose luego De Araquistain) a integrar la cooperativa CAEL -con diversos roles y cargos- en esas condiciones y a sabiendas del ilegal y espurio propósito para el que había sido creada por OCA y conforme al cual funcionaba.*

Ello, a la postre, es un hecho indiciario demostrativo de la voluntaria disposición de los encartados a realizar aportes enderezados a consumar maniobras defraudatorias de la hacienda pública, colaborando con aquella ilegal finalidad de OCA de desproveer al Estado de recursos de la seguridad social".

En este sentido, al culminar sus consideraciones respecto del caso "CAEL" el a quo aclaró que aunque ese caso "...no integre el hecho imputado y venido a plenario, como lo afirmó la querella al replicar en postura que comparto, el mismo configura un hecho indiciario cierto y probado que refuerza la hipótesis delictual materia de acusación, porque nos señala el contexto organizativo-funcional (CAEL) en que convergieron los imputados, como





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

la uniformidad de la ingeniería fiscal y de la metodología empleada -en el caso, en beneficio de CAEL y los imputados-, las que se replican con igual modus operandi en los restantes casos (delitos-fines) que se les enrostran en el hecho objeto de atribución requirente".

Conforme lo expuesto, se observa que la crítica ensayada carece de sustento porque las defensas, más allá de invocar una genérica afectación al principio de congruencia, reeditaron su planteo en los mismos términos que fuera formulado ante el tribunal, oportunidad en la que recibió acaba respuesta. Nótese, en este punto, que los jueces precisaron que la imputación en estos actuados respondía a que los imputados formaron parte de una organización habitualmente destinada a cometer los delitos de simulación dolosa de pagos previstos en la ley nacional 24.769, contactando a distintos contribuyentes, entre los que mencionó a Miguel Ángel Marizza, Guillermo Gabriel Galeazzo y Néstor Iván Szczech.

No obstante, los impugnantes se limitaron a reiterar sus planteos sin reparar en las precisiones formuladas por los jueces de la instancia al respecto. Por ello, y en tanto los fundamentos brindados en la sentencia no han sido rebatidos por las partes, corresponde rechazar el agravio articulado.

La defensa de Roberto Mario Izaguirre señaló que tampoco se pudo acreditar la participación de su asistido en el caso "CAEL".

Ahora bien, más allá de que, como se dijo, la intervención del imputado en el caso mencionado fue tenida en cuenta por el tribunal como prueba indiciaria,





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

corresponde recordar que sobre la intervención que le cupo a Izaguirre en el caso "CAEL" los jueces tuvieron en cuenta que se corroboró que su función formalizada allí fue la de síndico -primero suplente y luego titular entre 2009 y 2015-, lo cual resultaba demostrativo de que sabía de la ausencia de autonomía de la cooperativa y, por lo tanto, para qué y por quién había sido conformada.

En este sentido, también se ponderó que, a mediados del año 2010, Izaguirre participó de la reunión que tuvo lugar en el Hotel Howard Johnson. Allí estuvieron los imputados De Araquistain, Izaguirre y Morelli, como también Horacio Heit, Danilo Gottig (entonces aún auditor externo de "CAEL") y Ramiro Arévalo, ocasión en la que se habló de la cesión de saldos de libre disponibilidad y, además, lo comisionaron a De Araquistain para que tramitara para "CAEL" la exención del impuesto a las ganancias, a lo que accedió logrando su obtención (cfr. ampliación de indagatoria de De Araquistain ratificada en el debate e incorporada por lectura).

Al declarar en el debate -en el que brindó aclaraciones adicionales a su indagatoria en la instrucción- De Araquistain señaló que, en dicha reunión, "*estaban los miembros de la cooperativa CAEL, así se los presentaron*".

En este escenario, en el pronunciamiento examinado se indicó que "*Se probó que -luego de la llegada de De Araquistain a CAEL-, el 10/11/2010 (cfr. Acta del Consejo de Administración N° 59, Lote 17) el síndico Morelli propone el cambio del domicilio fiscal de la cooperativa 'debido a cuestiones administrativas para una*





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

mejor labor de dicha tarea' a calle Lavalle N° 1675, piso 3°, Depto. 12, CABA, lo que se concretó el 24/11/2010, habiendo estado hasta entonces bajo la jurisdicción de la Dirección Regional Paraná para pasar desde esa fecha a jurisdicción de la Agencia N° 10, Dirección Regional Microcentro de la CABA.

En el Acta N° 62 del 07/12/2010, el síndico Morelli informó al Consejo que el cambio de domicilio fiscal había sido realizado (cfr. Lote 17). Sin brindar precisiones sobre este domicilio fiscal, el testigo Gottig confirmó que, al final de su función de auditor externo de CAEL, 'hubo un cambio de domicilio', que sabe 'que salió de la jurisdicción Paraná'.

Pese a ello, se ha comprobado que CAEL -previo funcionamiento en la ciudad de Santa Fe en 2009-, en el año 2010 fijó su sede social y efectivamente funcionó siempre en la ciudad de Paraná: primero en calle Panamá 553, depto. 3, Ofic. 'A' y, concluida la locación se mudó en el 2012 al edificio del Paseo Las Luces, en calle Buenos Aires N° 60, 5° piso, Ofic. 13 (cfr. Acta N° 101, del 25/09/2012, en ote 17), donde tuvo lugar el allanamiento del 08/05/2015, para tiempo después trasladarse a una nueva sede en calles Catamarca y Mitre de Paraná (cfr. testimonial de Petrussi). Esto es, su sede real social y actividad estaba radicada en Paraná y su domicilio fiscal en CABA, lo que no puede soslayarse que se perfila como un indicador relevante de la decisión de querer sustraerse del control de la Dirección Regional de la AFIP y quedar bajo control de la Dirección Regional Microcentro, CABA, donde el apoderado De Araquistain tenía





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

llegada y fluidez de contactos con altos niveles funcionariales de la AFIP y que operaría como zona de protección.

Dos meses después de haber constituido su domicilio fiscal en CABA-, el 25/02/2011 (cfr. Acta N° 69 en Lote 17) se dispone cambiar también la radicación de la cuenta corriente de CAEL en el BNA Suc. Paraná a CABA. Y, para 2015, se probó que CAEL operaba con la cuenta corriente en pesos N° 074-3058689 del BBVA Francés de la CABA (cfr. Cuerpo 'Bancos' reservado en Secretaría y aportado por la AFIP en su presentación de fs. 374/377)".

En este marco, en la sentencia se acreditó que, poco tiempo después tanto Morelli como Izaguirre, pasaron a "comandar con un protagonismo más decisivo el funcionamiento de CAEL". Y que "A partir del 30/04/2011 y hasta junio de 2015 -dos períodos consecutivos- Morelli tuvo a su cargo la Presidencia de CAEL, Gustavo Adelqui Rodríguez era el Tesorero e Izaguirre, síndico titular (cfr. Acta N° 71, del 30/04/2011 y Acta N° 117 del 20/06/2013, en Lote 17)".

Seguidamente, se señaló que en el año 2013 "CAEL" volvió a mudar su domicilio fiscal, a la calle Paraná N° 567, 5° piso, Ofic.502 de la CABA. Se determinó que "igual domicilio fiscal registraban Morelli e Izaguirre, pese a que ambos tenían su domicilio real y el desempeño de su ocupación habitual en esta ciudad de Paraná, como también la firma Transportes Ñandubay, con domicilio real social en calle Blas Parera N° 1083 de Paraná (bajo inspección de la AFIP), cliente de De Araquistain y era igualmente el domicilio fiscal de Pack S.A. (cfr. Legajo Actuación N°





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

11169-501- 2016, "Pack S.A. s/Remisión de Legajo Inspección", reservado en Secretaría y acompañado por la querella con la presentación de fs. 374/377)".

Y que, a partir del allanamiento realizado el 8/5/15 en esa oficina se verificó que en su puerta lucía, además del cartel de "CAEL", el de Ñandubay, Pack S.A. y la placa del contador De Araquistain. En este escenario, el sentenciante concluyó que "Con lo puntualizado hasta aquí queda holgadamente comprobada la fluida interacción entre los imputados Morelli (Presidente), Izaguirre (síndico titular) y De Araquistain (apoderado ante la AFIP y auditor externo), nucleados en torno a CAEL, con esos diversos cargos y roles que cada uno cumplía en la cooperativa".

Sumado a lo expuesto, en la decisión examinada se valoró que de las actas del Consejo de Administración de "CAEL" surgió el accionar coordinado de Morelli, Izaguirre y De Araquistain para "atender" la situación de endeudamiento fiscal de CAEL entre agosto de 2010 y octubre de 2012. Así, en la sentencia se explicó que "ello se hizo bajo la apariencia de esos convenios de oferta irrevocable de cesión de créditos fiscales de OYRSA primero y luego de Pack S.A. para cancelar sus deudas por posiciones mensuales de IVA, según 'formalmente' quedó registrado en las Actas del Consejo de Administración con el concurso de Morelli e Izaguirre".

El tribunal consideró que "CAEL", en realidad, no compensó su deuda fiscal por IVA mediante la celebración de convenios de cesión de saldos de libre disponibilidad con





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

OYRSA y Pack, conforme quedó demostrado a partir de la prueba allegada al proceso.

Finalmente, el *a quo*, tal como fuera adelantado en el presente voto, aclaró que el caso "CAEL" no integra el hecho imputado pero "*configura un hecho indiciarío cierto y probado que refuerza la hipótesis delictual materia de acusación, porque nos señala el contexto organizativo-funcional (CAEL) en que convergieron los imputados, como la uniformidad de la ingeniería fiscal y de la metodología empleada -en el caso, en beneficio de CAEL y los imputados-, las que se replican con igual modus operandi en los restantes casos (delitos-fines) que se les enrostran en el hecho objeto de atribución requirente*".

Conforme lo expuesto, la sentencia traída a revisión constituye un acto jurisdiccional válido derivado del análisis lógico y razonado de las constancias comprobadas de la causa en observancia al principio de la sana crítica racional (art. 398 del CPPN), sin que quepa reputarla desprovista de fundamentación o con motivación insuficiente o contradictoria (art. 404, inc. 2, a contrario sensu, del mismo cuerpo legal).

De la resolución impugnada, se observa que el tribunal de juicio tuvo en cuenta numerosa prueba de cargo con aptitud suficiente para detallar la participación que le cupo a Izaguirre en el suceso descripto. A su vez, dicha valoración le permitió descartar las versiones presentadas por la defensa que reitera en esta oportunidad.

En lo que concierne a la imputación formulada en estas actuaciones, a partir de los numerosos elementos de prueba reunidos en el caso, el sentenciante tuvo por





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

acreditado que el rol asumido por Izaguirre consistió en la captación o reclutamiento de contribuyentes de Paraná en situación de deuda con el fisco nacional, a quienes abordaba y/o contactaba con la finalidad de comentarles la solución fiscal que estaba en condiciones de ofrecerles o los llamaba y convocaba directamente a esos fines. Ciertamente, el nombrado fue quien personalmente contactó a Marizza (Construcciones Antonio Caballi S.A.) comentándole “*lo que estaban haciendo en la cooperativa*” -cfr. su declaración en debate-, a Galeazzo (Constructora del Norte SRL) y a Sale (T&H Construcciones S.A.), todos ellos empresarios de la construcción.

Además, era Izaguirre quien -acordado el negocio- tenía a su cargo su concreción y el cobro al contribuyente del dinero para su presunta aplicación a la deuda fiscal a saldar, sea en cuotas y en efectivo (caso Galeazzo) o en un pago (caso Marizza).

Las discrepancias expuestas por la defensa de Izaguirre en su impugnación, más allá de evidenciar la existencia de una fundamentación que no comparte, no alcanzan a demostrar los supuestos de arbitrariedad que alega.

En este punto, debe recordarse que la doctrina sobre la arbitrariedad de sentencia posee un carácter estrictamente excepcional y exige, por tanto, que medie un apartamiento inequívoco de las normas que rigen el caso o una absoluta carencia de fundamentación (Fallos: 295:140, 329:2206, 330:133 y sus citas, entre otros); defectos que, vale aclarar, no se advierten en el caso.





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

La valoración de todos y cada uno de los elementos de juicio incorporados al legajo ha permitido acreditar, con el grado de convencimiento necesario para el dictado de un pronunciamiento condenatorio, la responsabilidad penal de su asistido en los sucesos juzgados en las presentes actuaciones. Por lo tanto, corresponde desestimar la existencia de un estado de duda que deba ser resuelto en favor de los acusados (art. 3 del CPPN).

Tampoco puede prosperar el agravio deducido por la defensa de Roberto Mario Izaguirre por el que alegó que las maniobras desplegadas por su asistido resultaban de "imposible realización"

El planteo defensista ensayado sobre la cuestión resulta una reedición ante esta instancia que no logra conmover la argumentación realizada por el *a quo* al respecto. En efecto, al sustentar la denegatoria sobre ese cuestionamiento el tribunal se valió de las explicaciones brindadas por la contadora y funcionaria de la AFIP Norma Bevilacqua (Supervisora de Fiscalización de impuestos entre 2010 y 2015) y por el contador Raúl Keller (docente de la UNER). Con base en sus declaraciones, el *a quo* explicó que:

"La AFIP se nutre de las DD.JJ. del contribuyente bajo el sistema de cuenta tributaria donde éstas se recepcionan, sistema al que el contribuyente accede mediante su clave fiscal. Las DD.JJ. -dijo Keller- se presentan en línea, digitalmente, de modo que la AFIP recibe en forma instantánea la información.

Tanto las retenciones como las percepciones en materia tributaria tienen igual sentido de anticipar el





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFc2

impuesto y ambas suponen inexcusablemente la existencia de un vínculo comercial entre el agente de retención o percepción y el contribuyente con quien realiza la operación y a quien le retiene parte del IVA (cuando éste vende) o le cobra más IVA (cuando éste compra).

El contribuyente que cobró de menos (por la retención) -esto es, el retenido- o el que pagó de más (por la percepción) es acreedor, esto es, tiene un crédito por ese monto retenido o percibido y puede computarlo.

En el caso que nos ocupa (retenciones), el agente de retención (según determinación de la AFIP y que son los grandes contribuyentes) retiene parte del monto del IVA del vendedor o prestador del servicio que no le paga a éste y que el agente de retención debe ingresar a la AFIP mediante una DD.JJ. con indicación de la operación, fecha, monto retenido y del CUIT del contribuyente retenido.

'Como adelanta el impuesto, el contribuyente que sufrió la retención está habilitado a computarlo porque ya adelantó el pago, es un crédito que tiene a cuenta del saldo de IVA. También debe presentar una DD.JJ. ante el SI.CO.RE. (sistema de control de retenciones) que emite o genera un certificado que va a ser la constancia de no haber cobrado todo el IVA y de que le retuvieron una parte' (cfr. testimonio de Bevilacqua). Dichas retenciones deben quedar registradas en la contabilidad de ambos contribuyentes: el retenido y el agente de retención.

Quedan claras así dos cuestiones: en el régimen de retenciones no interviene la AFIP, sino que son los contribuyentes (el agente de retención y el retenido) quienes digitalmente y mediante DD.JJ. ingresan esa





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

información en su cuenta tributaria a la que acceden mediante el uso de su clave fiscal.

Lo corrobora el informe de la AFIP (cfr. fs. 226/229 Legajo de Instrucción suplementaria) que expresamente da cuenta de que 'Los certificados de retención son emitidos por los agentes de retención, por lo que no interviene la AFIP en su emisión'.

La AFIP se limita a controlar luego esa información mediante una compulsa y entrecruzamiento de datos del agente de retención y del retenido, porque -como explicó Bevilacqua- 'el cruce de las retenciones no es automático'. Y, aunque los certificados de retención se individualizan con un número, el sistema informático de la AFIP no tenía, por entonces, incorporado un alerta cuando ese número de certificado de retención -ya utilizado- volvía a usarse nuevamente y para cuya detección eran necesarias esas compulsas y entrecruzamientos".

En este contexto, entonces, la sentencia impugnada luce suficientemente fundada en tanto pone de relieve la falta de argumentación del planteo defensista vinculado con la imposible realización del hecho atribuido porque, según dijo, "la única forma de hacer valer retenciones de terceros es por la intervención de la AFIP".

El tribunal explicitó sobre ello que "El letrado claramente confunde el régimen de retenciones con el de la cesión de saldos de libre disponibilidad" y, este aspecto, no ha sido rebatido por el recurrente que, contrariamente, ciñó su planteo a reiterar los argumentos expuestos ante el sentenciante, sin alcanzar a demostrar -ni se observa- la arbitrariedad alegada.





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFc2

Los recurrentes articularon diversos cuestionamientos respecto de la calificación legal asignada a los sucesos juzgados. En ese sentido, sostuvieron que no se logró acreditar el requisito de habitualidad exigido por el delito de asociación ilícita fiscal.

La defensa de Izaguirre agregó que tampoco se verificó en el caso el requisito de "existencia de acuerdo previo". Y la defensa de Morelli alegó que "*Los hechos que fueron llevados a juicio muestran todo lo contrario a un acuerdo para cometer delitos de forma indeterminada*".

Ahora bien, en primer lugar, considero pertinente señalar que, en lo que refiere al bien jurídico protegido por el delito de asociación ilícita fiscal, he sostenido que "*Existen distintas posiciones en torno a cuál es el bien jurídico protegido por la norma bajo estudio. Por una parte, se ha afirmado que no hay un bien jurídico tutelado específico. Por otra parte, que se trata del orden público. Asimismo, que se trata del mismo bien jurídico que protegen los tipos penales del régimen penal tributario (haciendas públicas nacional, provinciales y de la Ciudad de Buenos Aires). Incluso, debido a que se trata de un delito plurifensivo, que estamos ante la protección de un bien jurídico complejo: orden público más hacienda pública [...]*

Aun cuando el bien jurídico protegido por el artículo 210 del Código Penal es el orden público, el que por cierto no es la evasión impositiva lo determinante, lo que tipifica este tipo de delitos es el hecho de que actuar dentro de una organización criminal aumenta la impunidad y facilita la consumación de otros delitos, que





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

no necesariamente deben ser de distinta naturaleza, pues igualmente se consuman si la organización tiene por finalidad cometer delitos determinados en cuanto a su naturaleza más indeterminados en cuanto al número" (Borinsky, Mariano Hernán; Turano, Pablo Nicolás; Rodríguez, Magdalena y Schurjin Almenar, Daniel, "Delitos Tributarios y contra la Seguridad Social"; Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, 2020, pags. 451/452 y sus citas).

En esta misma inteligencia, en los precedentes de esta Sala IV "Di Biase" y "Samid" señalé que "no parece razonable sostener que la sociedad no habrá de conmoverse, afectándose la tranquilidad pública, en supuestos como el sub lite, en los que se evidencia una empresa criminal cuyo objetivo [...] consistía en lograr la comisión de múltiples e indeterminados delitos tributarios.

Por el contrario, la existencia de una asociación ilícita [...] destinada fundamentalmente a apropiarse indebidamente y/o evadir tributos correspondientes al Estado Nacional, posee entidad suficiente para afectar el orden público y la paz social" (cfr., en lo pertinente y aplicable, C.F.C.P., Sala IV –con una integración parcialmente distinta a la actual–, voto del suscripto, causa Nro. 970/2013, caratulada "Di Biase, Luis Antonio s/ recurso de casación e inconstitucionalidad", Reg. Nro. 1420.14.4, rta. –en este punto, por unanimidad– el 04/07/2014 y los precedentes allí citados; criterio reiterado, en lo pertinente y aplicable, por esta C.F.C.P., Sala IV – con una integración parcialmente distinta a la actual–, voto del suscripto, en la causa FCB 12000140/2006/4/CFC1, caratulada "Dolgonos, Ricardo Walter





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

s/ recurso de casación”, Reg. Nro. 2367/15.4, rta. –por unanimidad– el 17/12/2015 y causa CPE 990000411/2006/TO1/29/1/CFC10, caratulada “Samid, José Alberto y otros s/ recurso de casación”, reg. nro. 2404/19, rta. el 27/11/2019 y sus citas).

Las críticas realizadas por las defensas vinculadas a la calificación legal escogida por el sentenciante –art. 15, inc. “c”, según ley 24.769– no pueden prosperar en la medida en que, de las constancias del caso, se advierte que la subsunción típica de las conductas atribuidas a los imputados, definidas por el tribunal de juicio en la figura de asociación ilícita tributaria, encuentran respaldo en el análisis integral de los elementos de cargo incorporados al legajo principal.

Como juez de esta C.F.C.P., ya he tenido oportunidad de pronunciarme en cuanto a que el delito de asociación ilícita es autónomo de los delitos concretos cometidos en el marco de su actuación (cfr., voto del suscripto, en lo pertinente y aplicable, CFCP, Sala IV causa “Di Biase” y “Samid”, ya citada y causas CPE 6082/2007/TO1/35/CFC5, “Rogggenbau, Eduardo Enrique y otros s/ recurso de casación”, reg. nro. 977/19, rta. el 17/05/19 y, de la Sala I de esta Cámara, FTU 401049/2005/CFC1, “Altamiranda, Gabriel y otro s/ recurso de casación”, reg. nro. 1968/16, rta. 21/10/16).

En el delito de asociación ilícita lo decisivo es la mera pertenencia a la asociación con la finalidad de cometer delitos indeterminados, aun cuando no se haya realizado todavía ninguna acción tendiente a la ejecución de los mismos. Para la punibilidad de la conducta ya es





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

suficiente con el mero "asociarse", de modo que, fuera de la existencia del pacto, no sería necesaria ninguna actividad exterior. De adverso a lo sostenido por las defensas, el delito de asociación ilícita es independiente de la comisión o no de otros delitos pues basta que se compruebe el acuerdo de voluntades entre sus miembros con el objeto de cometer delitos en cuanto ello sea posible y se presente la oportunidad, tal como se observa en el presente caso (cfr., de esta Sala IV, causa "Samid, José Alberto y otros", ya citada).

Ello es así, toda vez que la punibilidad del pacto no está en la punibilidad de los autores de los ilícitos que los asociados en su cumplimiento cometan, sino en el peligro que por sí implica una organización criminal de cierta permanencia (cfr., C.F.C.P., Sala IV, causa FMP 33004447/2004/TO1/CFC66, caratulada "Arrillaga, Alfredo Manuel y otros s/ recurso de casación", Reg. Nro. 1460/18, rta. —por unanimidad— el 11/10/2018 y sus citas).

Si bien en los precedentes citados la asociación ilícita resultó objeto de imputación a tenor de lo normado en el art. 210 del C.P. y no del art. 15, inc. c de la ley 24.769 como en el caso en examen, tal circunstancia no es óbice para considerar el criterio sustentado en aquéllos aplicable en autos. En efecto, tal como sostuve en el precedente "Santander", el alcance de las descripciones típicas de ambas figuras resulta estructuralmente equivalente, con la particularidad que la citada en segundo lugar reviste la especialidad propia de la ley 24.769 en cuanto a la naturaleza de los delitos indeterminados a cuya comisión está destinada la asociación ilícita (Causa FMZ





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

29171/2017/TO1/CFC4, caratulada: "Santander, Rubén Daniel y otros s/recursos de casación e inconstitucionalidad"; reg. n° 288/22, rta. el 06/04/22).

He sostenido que la asociación ilícita fiscal constituye un delito autónomo "...con las mismas características de la asociación ilícita prevista por el art. 210 del Código Penal, esto es: formar parte de una asociación u organización que esté compuesta por un mínimo de tres personas, que tenga por finalidad delinquir, en forma indeterminada, con relación a delitos tributarios, y con permanencia en el tiempo" (Borinsky, Mariano Hernán; Turano, Pablo Nicolás; Rodríguez, Magdalena y Schurjin Almenar, Daniel, "Delitos Tributarios y contra la Seguridad Social"; Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, 2020, p. 448 y, en el mismo sentido, Borinsky, Mariano Hernán, Greenway, Juan Pedro, López Biscayart, Javier y Turano, Pablo Nicolás, Régimen Penal Tributario y Previsional, Ley 24.769 con las reformas de la ley 26.735, Rubinzal- Culzoni Editores, 2012, págs. 195/196).

En esta misma inteligencia, en el precedente "Cardoso" precisé que lo que integra el tipo penal es la finalidad de cometer delitos indeterminados, siendo que los concretos delitos cometidos por la asociación ilícita no pertenecen al tipo, sino que concurren en forma real con aquél (cfr. causa FCB 53010068/2007/TO1/39/CFC7, caratulada "Cardoso, María Pía y otros s/ recurso de casación", reg. n° 260/22, rta. el 16/03/22).

Tal como se encontraba redactado el artículo 15 inc. c, en los términos de la ley 24.769 - aplicable al caso- la acción típica de la figura era la de tomar parte en





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

la asociación, que a su vez deberá presentarse como habitualmente destinada a cometer cualquiera de los delitos del régimen especial. Ello se mantiene en la letra del nuevo régimen penal tributario previsto por la ley 27.430, pero se adecúa a una mejor técnica legislativa precisándolo con el agregado de las finalidades de *colaborar* (trabajar con otra u otras personas en la realización de una obra - contribuir-) o *coadyuvar* (contribuir a ayudar a que algo se realice o tenga lugar). En ese sentido, la voluntad del legislador siempre estuvo clara.

En función de los agravios deducidos por los recurrentes, corresponde recordar mi postura acerca del dictado de un pronunciamiento remisorio referido a los hechos ilícitos cometidos en el contexto de un pacto criminal. En este sentido, dicho pronunciamiento no es óbice para la imputación del delito de asociación ilícita ni impide su punibilidad. Ver en lo pertinente y aplicable: Sala IV, Causa nro. 970/2073 "Di Biase, Luis Antonio s/ recurso de casación", reg. n° 7420/14, rta. el 4/7/14; causa FCB 012000140/2006/4/CFC1 "Dolgonos, Ricardo Walter s/ recurso de casación", Reg. Nro. 2367/15.4, rta. 17/12/2015; Sala I, causa FIU 407049/2005/CFC1 "Altamiranda, Gabriel Marcelo y otros s/ recurso de casación", reg. n° 1968/16, rta. el 21/10/16; Sala IV causa CPE 6082/2007/TO1/35/CFC5, "Roggenbau, Eduardo Enrique y otros s/ recurso de casación", reg. nro. 977/19, rta. el 17/05/19 y sus citas; causa FCB 53010068/2007/TO1/39/CFC7, caratulada "Cardoso, María Pía y otros s/ recurso de casación", reg. n° 260/22, rta. el 16/03/22; Causa FMZ 29171/2017/TO1/CFC4, caratulada: "Santander, Rubén Daniel y





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

otros s/recursos de casación e inconstitucionalidad"; reg. n° 288/22, rta. el 06/04/22.

En esos precedentes, recordé que, partiendo de la circunstancia que la asociación ilícita fiscal introducida por el legislador en el art. 15 "c" de la ley 24.769 es un supuesto particular de la regulada por el art. 210 C.P., conteniendo ambas figuras equivalentes estructuras típicas, el fundamento de la introducción de la asociación ilícita fiscal en el art. 15 inc. "c" de la ley 24.769 fue que "... la experiencia en la investigación de delitos de evasión complejos permitió la detección de organizaciones criminales, altamente especializadas, cuyo accionar se dirigía a vender en forma indiscriminada el know-how para evadir impuestos en gran escala. Incorporan muchas veces a su 'servicio' los soportes técnicos y materiales para perpetrar las maquinaciones (empresas fantasma, giros ficticios desde instituciones bancarias en paraísos fiscales, usinas de facturas apócrifas, etc.). La finalidad de estas organizaciones no era perpetrar una determinada evasión fiscal o previsional, sino brindar sustento a cualquier contribuyente que precise tal mecanismo y logística para evadir, de allí su peligrosidad" (BORINSKY, Mariano Hernán, y otros autores, "Régimen Penal Tributario y Previsional Ley 24.769 con las reformas de la ley 26.735." Rubinzal Culzoni, Santa Fe, 2012 p. 82/83).

Así, la imputación por la participación en la asociación ilícita y aquella por la comisión de los delitos que configuran su objeto no resultan excluyentes, pues entre ambas imputaciones, como se dijo, media una relación





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

de concurso real (ver en tal sentido los precedentes de la Sala IV "AQUINO, Ricardo Miguel y otros s/recurso de casación", Reg. 8738.4, rta. el 30/5/07; causa nro. 15.332, "SUAREZ ANZORENA, Martín s/recurso de casación", reg. 2628, rta. el 28/12/2012; causa nro. 15314, "MIGNO PIPAON, Dardo y otros s/recurso de casación", reg. 2042/12, rta. el 31/10/2012; causa nro. 15.390, "AVOGADRO, Marcelo Carlos s/recurso de casación", reg. 2639, rta. el 28/12/2012; causa nro. 15409, "SELIGMANN, Miguel s/ rec. de casación", reg. 2636/12, rta. el 28/12/12).

Vale recordar lo explicado por Patricia ZIFFER en punto a que "[l]a doctrina tradicional argentina sentó, en su momento, la idea -que hasta hoy se mantiene inalterada- de que la asociación ilícita es un delito permanente, que se consuma con el mero acuerdo entre sus miembros, sin que dicha consumación dependa de que se llegue a la efectiva comisión de los delitos que constituyen el objeto de la asociación; tales delitos, en caso de que lleguen a concretarse, son considerados hechos independientes, y por lo tanto concurren materialmente con el art. 210, CP" (ZIFFER, Patricia, "Lineamientos básicos del delito de asociación ilícita", La Ley, cita online: AR/DOC/9061/2001).

Por estas razones, tampoco pueden prosperar los planteos ensayados por las defensas -ampliados en oportunidad de llevarse a cabo la audiencia celebrada en esta instancia y en las breves notas presentadas- vinculados con la atipicidad de la figura de simulación dolosa de pago. Esto es así, toda vez que, como fuera señalado en el presente voto, el delito de asociación





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

ilícita fiscal -juzgado en el caso- alcanza su consumación con el acuerdo entre sus miembros, independientemente de que se llegue a la efectiva comisión de los delitos que constituyen el objeto de la asociación. Por ello, la defensa no ha logrado explicar -ni se advierte- que el fallo citado en sustento de su pretensión -CFCP, Sala IV, causa FPA 12012962/2012/3/CFC1, "SZCZECH, Néstor Iván y otros s/ recurso de casación", Reg. Nro. 2411/15, rta. el 22/12/2015- resulte aplicable al presente caso, ni su relación de sustancial analogía con el mismo.

Por lo demás, sobre el alcance del elemento normativo "pago" del tipo penal invocado por la defensa, me he pronunciado más recientemente en el precedente de esta Sala IV, CFCP, causa CPE 1882/2019/1/CFC1, caratulada "Grupo TecnobYTE S.R.L. s/ recurso de casación", Reg. 891/2023 del 3 de julio de 2023, a cuyas consideraciones corresponde remitirse, en lo pertinente y aplicable.

Allí concluí que el "pago" referido en el artículo 11 de la Ley 24.769, denota los supuestos de extinción de las obligaciones tributarias previstos en los artículos 23 y 28 de la Ley 11.683.

A esa conclusión se llega no solo con sustento en los fundamentos vertidos en el fallo "SZCZECH" citado por la parte (pronunciamiento que adquirió firmeza en virtud de que la CSJN desestimó las quejas articuladas por la denegación de los recursos extraordinarios federales dispuesta por esta Cámara - CFCP, Sala IV, reg. nro. 335/16.4, rta. 23/3/16 CSJN, expte. FPA 12012962/2012/3/1/Rhl "Szczecz, Néstor Iván y otros s/ infracción ley 24.769", rta. 7/2/17) sino que también se





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

tuvo en cuenta con relación a la previsión legal analizada "supo postularse una exégesis alternativa basada en la inexistencia de un disvalor distinto en el mecanismo elegido para simular la extinción de obligaciones, que legitime un tratamiento diferenciado (y que, aun de existir, demandaría el despliegue de un ardido de mayor entidad para casos de simulaciones desplegadas con respecto a una compensación).

En este entendimiento [...] se interpretó que el concepto 'pago' al que se hace referencia por la norma penal tributaria (art. 11 de la ley 24.769) constituía un sinónimo de 'extinción de obligación' [...]

Ahora vemos que, precisamente, del modo en que quedó redactada la figura del artículo 10 del régimen penal tributario con la sanción de la ley 27.430, artículo 279, el legislador recogió la posición amplia anteriormente referenciada. Con ello se puso fin a cualquier cuestionamiento que dicha línea de interpretación pudiera despertar frente a conductas que, más allá de la simulación dolosa de pago, pudiera afectar a la hacienda pública [...] mediante otras formas de simular dolo samente la cancelación de obligaciones [...] Ello se traduce en la asimilación de normativa de una interpretación que en los hechos la jurisprudencia ya venía realizando [...]. De allí que dijéramos que era aparente o relativa la expansión del tipo penal del artículo 10 del régimen actual con respecto al que acuñaba el artículo 11 de la derogada ley 24.769; y que en realidad estamos ante un refinamiento de la técnica legislativa" (cfr. Mariano Hernán Borinsky, Pablo Nicolás





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

Turano, Magdalena Rodríguez y Daniel Schurjin Alménar, "Delitos Tributarios y contra la seguridad social", Rubinzal Culzoni, Santa Fe, 2020, págs. 359/360).

Por otro lado, los cuestionamientos formulados por las defensas acerca del requisito de habitualidad exigido por el tipo penal por el que resultaron condenados sus asistidos -reiterados en la audiencia celebrada ante esta instancia- deberán ser desestimados.

Ello así, en la medida en que las alegaciones formuladas sobre el punto ante esta instancia evidencian una reiteración de las ya articuladas ante el tribunal *a quo*; oportunidad en la que recibieron acabada respuesta. Las partes no han logrado rebatir el razonamiento seguido por el tribunal ni alcanzan a evidenciar la arbitrariedad denunciada.

Tal como ha sido puesto de relieve en la sentencia, en el caso se ha probado también la habitualidad que el tipo demanda, atento la efectiva comprobación de los hechos ya reseñados. En efecto, la reunión de la que participaron los tres imputados -entre otras personas- a mediados de 2010 en el hotel Howard Johnson, dio cuenta de la efectiva y comprobada cohesión y concertado acuerdo asociativo que "*desde entonces, se perfiló, se forjó, estructuró y desenvolvió entre ellos de modo organizado, estable y con probada permanencia desde septiembre de ese año 2010, como la consiguiente repetición y reiteración de los comprobados ilícitos tributarios-fines a los que dicha AIF 'habitualmente estaba destinada a cometer'*". Precisamente, la naturaleza autónoma del delito en cuestión, ya señalada, implica que





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

su configuración no dependa de la cantidad de delitos indeterminados que constituyen su objeto.

Por todo lo expuesto, los argumentos presentados por los defensores vinculados con el alcance otorgado al art. 15, inc. c de la ley 24.769 en la sentencia y con la atipicidad de las conductas atribuidas a los imputados deben ser desestimados.

Los cuestionamientos deducidos por las partes, como se dijo, resultan una reedición de aquellos que fueran ensayados durante el debate y que recibieron acabada respuesta por los jueces sentenciantes al analizar la calificación legal que correspondía asignar a las conductas reprochadas. En esta oportunidad los recurrentes no han introducido nuevos argumentos que permitan apartarse de la solución adoptada por el tribunal, pues contrariamente a lo alegado, se encuentran presentes los elementos típicos exigidos por la figura legal prevista en el art. 15, inc. "c", según ley 24.769.

La defensa de Morelli planteó subsidiariamente la inconstitucionalidad del mínimo de la pena prevista por el art. 15, inc. "c" de la ley 24.769; agravio que compartieron en la audiencia las demás defensas.

En cuanto a la escala penal prevista por el delito en cuestión, tuve oportunidad de rechazar planteos de inconstitucionalidad formulados al respecto en los precedentes "Cardoso" y "Santander", que resultan, en lo pertinente, aplicables al presente caso (causa 53010068/2007/TO1/39/CFC7, caratulada "Cardoso, María Pía y otros s/ recurso de casación", Reg. Nro. 260/22, rta. el 16/03/22 y causa FMZ 29171/2017/TO1/CFC4, caratulada





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

“Santander, Rubén Daniel y otros s/ recursos de casación e inconstitucionalidad, Reg. Nro. 388/22, rta. el 6/4/22).

La declaración de inconstitucionalidad de una norma constituye la más delicada de las funciones susceptibles de encomendarse a un tribunal de justicia y configura un acto de suma gravedad que debe ser considerado como *ultima ratio* del orden jurídico (Fallos: 260:153; 307:531; 314:424; 328:91 y 331:1123, entre muchos otros).

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que es preciso no desconocer el amplio margen que la política criminal le ofrece al legislador para establecer las consecuencias jurídicas que estime convenientes para cada caso (Fallos: 311:1451, considerando 9º), en virtud del cual solo la repugnancia manifiesta e indubitable con la cláusula constitucional permitiría sostener que aquel excedió el marco de su competencia (Fallos: 324:3219, considerando 10 y su cita y Fallos: 344:3458).

El Máximo Tribunal señaló que el mérito, conveniencia o acierto de las soluciones legislativas no son puntos sobre los que al Poder Judicial quepa pronunciarse (Fallos: 324:3345; 328:91 y 329:4032). En ese sentido, se ha dicho que, por más amplias que sean las facultades judiciales en orden a interpretar y aplicar el derecho: “...el principio constitucional de separación de poderes no consiente a los jueces el poder de prescindir de lo dispuesto por la ley respecto al caso, so color de su posible injusticia o desacuerdo...” (Fallos: 241:121; 342:1376). Solo casos que trascienden ese ámbito de apreciación, para internarse en el campo de lo irrazonable,





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

inicuo o arbitrario, habilitan la intervención de los jueces (Fallos: 313:410; 318:1256, 329:385 y 344:3458, entre muchos otros).

Bajo los lineamientos allí expuestos, se observa que la parte no ha logrado demostrar que, en el caso, la pena mínima (3 años y 6 meses de prisión) establecida por el legislador para el delito de asociación ilícita fiscal previsto en el art. 15, inc. c de la ley 24.769, resulte desproporcionada y violatoria de las garantías constitucionales que invoca.

Los defensores de De Araquistain y de Morelli, en sus recursos de casación y en la audiencia celebrada ante este Tribunal, cuestionaron el monto de la pena de prisión impuesta a sus asistidos por considerarla, en lo medular, irracional, inmotivada y desproporcionada. La asistencia letrada de De Araquistain puntualmente destacó que el tribunal incurrió en una contradicción al condenar a los imputados como miembros o integrantes de la asociación ilícita fiscal y, al mismo tiempo, imponer penas superiores al mínimo de 5 años de prisión prevista para los jefes u organizadores de ese delito -planteo que reiteró en sus breves notas-.

El defensor particular de Izaguirre Ibáñez, en la audiencia celebrada ante esta instancia, adhirió a los planteos del resto de las defensas vinculados con la desproporción de las sanciones impuestas por el tribunal de juicio. Resaltó que la pena en el caso de su defendido resultaba desproporcionada y arbitraria.

En cuanto a la graduación de las sanciones escogidas en la sentencia, cabe recordar que la querella –





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

AFIP-DGI— solicitó que De Araquistain sea condenado como jefe de una asociación ilícita fiscal a la pena de 7 años y 6 meses de prisión. Para Morelli solicitó que se lo condene como organizador de aquel delito a la pena de 6 años y 6 meses de prisión. Y, por último, para Izaguirre peticionó la imposición de 6 años y 6 meses de prisión como organizador. Por su parte, el representante del Ministerio Público Fiscal ante la instancia previa peticionó que De Araquistain sea condenado como organizador del delito en cuestión a la pena de 6 años de prisión y, para el caso de Morelli, consideró que debía imponérsele una pena de 5 años de prisión como miembro de la asociación ilícita fiscal.

Por último, en el caso de Izaguirre solicitó que sea condenado a 5 años de prisión en su rol de miembro de la asociación.

Finalmente, el tribunal condenó a De Araquistain, a Morelli y a Izaguirre como miembros o integrantes de la asociación ilícita fiscal. Con respecto al primero de los nombrados, el tribunal determina una pena de 6 años y 3 meses de prisión; y, respecto de los últimos, de 5 años y 3 meses de prisión para ambos.

A fin de ingresar en el análisis reclamado por los recurrentes, cabe recordar que la determinación de la pena es la fijación por el juez de las consecuencias jurídicas del delito que se tuvo por probado en el caso concreto, según la clase, gravedad y forma de ejecución del hecho que lo lleva a elegir entre la pluralidad de penas previstas legalmente, de acuerdo con la culpabilidad o el grado del injusto demostrado por el autor, fijados de





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

acuerdo con los lineamientos establecidos en los arts. 40 y 41 del C.P.

Las mencionadas directrices no se pueden definir dogmáticamente de modo de llegar a un criterio totalmente objetivo y casi mecánico, ya que tal ponderación debe ser realizada en base a variables que no pueden ser matemáticamente tabuladas desde que nos hallamos ante un derecho penal de acto, que incluye un juicio de reprobación jurídica, sin contar con que el fondo de la tarea judicial, al menos en su modelo ideal, impone al juez el esfuerzo humano, que en modo alguno puede ser suplido por una cuantificación determinada.

Sobre el significado de aquellos parámetros fijados legalmente para la cuantificación de la pena, cabe tener en cuenta que los supuestos previstos en el primer inciso del artículo 41 no pueden catalogarse de meramente objetivas, toda vez que del análisis de ellos se evidencia la mayor o menor culpabilidad del autor que aparece como pauta fundamental de individualización de la pena.

De manera que la enumeración efectuada en el código de fondo es puramente enunciativa y explicativa, y no excluye ninguno de los elementos referentes a la persona o al hecho dignos de ser considerados y que representen la mayor o menor gravedad del delito cometido.

Sobre la base de dicho marco dogmático es que habrá de efectuarse el examen de los diversos planteos efectuados por las defensas.

Con base en los parámetros fijados por los arts. 40 y 41, C.P., como criterios que el tribunal estimó aplicables a los condenados, tuvo en cuenta "la naturaleza





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

de la acción", "los medios empleados" y la "extensión del peligro causados".

Ciertamente, en el pronunciamiento cuestionado, se ponderó:

"1) la ingente magnitud del injusto asociativo con aptitud para replicarse mucho más allá de los casos (delitos-fines) que, descubiertos que fueron, se han acreditado en la presente causa; 2) el enorme peligro ínsito en la maniobra y la intensidad de la afectación a los bienes jurídicos protegidos, en especial, a la indemnidad de la hacienda pública con el consiguiente impacto nocivo que ello ha conllevado en perjuicio de la sociedad toda; 3) la naturaleza altamente compleja y sofisticada de la maniobra ilícita con especial idoneidad para burlar los sistemas informáticos y dificultar controles y compulsas de la AFIP en deliberado reaseguro del éxito de las operaciones ilícitas; 4) que los medios comisivos empleados -por transferencia electrónica de datos- les suministraban un anonimato difícil de desentrañar en garantía de impunidad; y 5) las sumas millonarias detraídas en daño al erario público, si se tiene en cuenta que los montos detraídos al fisco arriba señalados no eran cifras intrascendentes en el período concernido (2010- 2015)".

A continuación, con sustento en las pautas subjetivas establecidas por el art. 41, inc. 2°, C.P. se tuvieron en cuenta como agravantes los siguientes extremos: "1) la especial capacitación y experticia de que estaban dotados para la consumación de los ilícitos tributarios, lo que incrementaba potencialmente el éxito de las





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

operaciones ilícitas; 2) que se trata de personas altamente socializadas, profesionales universitarios, de estatus social elevado, insertos en las capas socioeconómicas medio-altas y altas de las comunidades en que residen, gozan de buena posición y cuentan con un probado pasar económico holgado, todo lo cual debió incidir en ellos para un comportamiento adecuado a la norma; y 3) el incuestionable ánimo de lucro y afán desmedido de obtener riquezas ganando 'dinero fácil', rayano en la codicia, que los animó a todos a elegir la transgresión de la ley".

Como atenuantes generales comunes, el sentenciante valoró la ausencia de antecedentes penales y el tiempo insumido por el proceso.

Seguidamente, como pautas agravantes objetivas, en el caso de Sergio Oscar De Araquistain, los jueces hicieron hincapié en la mayor intensidad de sus aportes al injusto, en la medida en que "Fue quien pergeñó la maniobra aportando los recursos intelectuales, técnicos y logísticos para su consumación y quien trajo el negocio ilícito a Paraná. Era el sostén del 'eje Buenos Aires' de la organización que los nucleaba, por los contactos, vínculos y llegada que allí tenía a factores de poder y a altos niveles funcionariales de la AFIP en garantía tanto de la eficacia de las maniobras como de impunidad".

Como pautas subjetivas agravantes respecto de De Araquistain se ponderó que se trata de una persona adulta, con familia constituida y responsabilidad parental (esposa y dos hijos) y con un estudio contable que le posibilitaba abastecer las necesidades propias y de su familia, todo lo cual debió haber incidido para que conformara su conducta a





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

la norma que libremente decidió infringir. En este marco, también se hizo hincapié en que obtuvo ingentes ganancias con las que adquirió bienes inmuebles y muebles registrables de significativa valuación económica.

Finalmente, se evaluó como atenuante "el arrepentimiento exhibido -de tinte confesorio- del que calificó como 'error' cometido 'porque ganaba dinero fácil', así como los aportes que brindó para esclarecer el contexto desde el que nació o vio la luz el hecho investigado".

En función de los extremos valorados, el tribunal estimó justo y proporcional a la culpabilidad de De Araquistain por el hecho cometido imponerle la pena de seis (6) años y tres (3) meses de prisión.

Con respecto a Salvador Luis Morelli, como agravante objetiva, en el pronunciamiento examinado se ponderó que "convocó y trajo a Paraná a De Araquistain y al negocio ilícito, el que se perfeccionó y difundió sobre todo a partir de su llegada a la Presidencia de CAEL (2011-2015). Que fue quien patrocinó y propuso el cambio del domicilio fiscal de la cooperativa a la CABA, desde cuya sede se ejecutaban las maniobras ilícitas. Que acompañó a Izaguirre en el contacto con los contribuyentes como en la recaudación del dinero -aunque en un rol adyacente al de aquél- y que obtuvo de ese ilícito accionar enormes ganancias que le permitieron concretar las inversiones inmobiliarias que hizo en el país y en el extranjero".

A su vez, como pautas agravantes subjetivas el sentenciante tuvo en cuenta que se trata de una persona





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

adulta, con familia constituida (esposa y dos hijas), una profesión universitaria (contador público) y un trabajo en materia de producción de seguros que le posibilitaba atender su bienestar. El tribunal no hizo alusión a la aplicación, o no, de atenuantes.

Con sujeción a esos parámetros, el tribunal condenó a Morelli a la pena de cinco (5) años y tres (3) meses de prisión.

Respecto de Roberto Mario Izaguirre Ibáñez, se ponderaron, como agravantes objetivas, "su activa intervención en el reclutamiento de los contribuyentes-clientes y sus aportes relevantes para la concreción de los negocios y la recaudación del dinero del que se apropiaban".

También se tuvo en cuenta "Con igual significado agravatorio -desde una óptica subjetiva- valoro que se trataba de un individuo adulto (35 a 40 años al momento del hecho), que a su nivel universitario (abogado) había añadido estudios de postgrado con especialización precisamente en Derecho Tributario lo que le proporcionaba una especial capacitación para el cometido delictivo en que se embarcó y que se desempeñaba en el ejercicio de su profesión lo que le posibilitaba (sin cargas familiares entonces, sus hijas tienen hoy 4 y 2 años) abastecer sobradamente sus necesidades y proporcionarse un pasar holgado, todo lo cual debió haber incidido para que se motivara suficientemente en la norma".

Al igual que en el caso de Morelli, el tribunal no se expidió sobre la concurrencia, o no, de atenuantes para graduar la pena de Izaguirre Ibáñez.





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

Por esas razones, el tribunal concluyó que correspondía condenar a Izaguirre Ibáñez a la pena de cinco (5) años y tres (3) meses de prisión.

Ahora bien, asiste razón a las partes recurrentes en cuanto al déficit de fundamentación de la sentencia recurrida respecto de las razones esgrimidas a fin de sustentar los montos de prisión escogidos por el sentenciante, que, vale señalar, distan notablemente del mínimo de la escala penal prevista por el delito los que fueron condenados (asociación ilícita fiscal, en calidad de miembros o integrantes que va de 3 años y 6 meses de prisión a 10 años).

En primer lugar, no puede soslayarse que, en la tarea de graduación de la pena a imponer a los imputados, el sentenciante dijo tener en cuenta que su individualización sería conforme la escala penal del delito por el que fueron condenados (que va de un mínimo de tres años y seis meses de prisión a un máximo de diez años). Sin embargo, las penas impuestas, a la luz de las consideraciones ponderadas, se condicen con la escala penal prevista para los organizadores o jefes, que parte de un mínimo de cinco años de prisión. Nótese que todas las sanciones discernidas resultan mayores al mínimo de esa figura calificada que ha sido descartada por el a quo (cinco años y tres meses de prisión en el caso de Izaguirre y Morelli, y seis años y tres meses en el caso de De Araquistain).

A su vez, debe destacarse que el sentenciante tuvo en cuenta dos pautas generales de atenuación aplicables a todos los condenados: el tiempo insumido por





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

el proceso (que precisó en más de 7 años al momento de dictar sentencia) y la ausencia de antecedentes penales de todos los imputados.

No obstante, esas pautas atenuantes no tuvieron correlato en la sanción finalmente discernida, que se alejó notablemente, en todos los casos, del mínimo aplicable (tres años y seis meses de prisión).

En lo que respecta a Izaguirre Ibáñez y Morelli, el tribunal omitió hacer alusión a la existencia, o no, de circunstancias atenuantes particulares aplicables a los imputados. Dicha omisión constituyó, en el caso, un déficit de fundamentación. Más aún si se tiene en cuenta que el tribunal no reparó en el estado de salud de Morelli; aspecto que resultaba conducente para la correcta graduación del monto punitivo.

En la audiencia llevada a cabo ante esta instancia, la defensa de Morelli hizo alusión a la omisión del tribunal de valorar la situación de salud que atraviesa su asistido. Además, el propio Morelli relató en esa oportunidad procesal que tuvo una operación por un tumor en la cabeza, y que sufría desequilibrios y una parálisis facial que le generaban dificultades para comer y beber.

Lo expuesto configura un supuesto de arbitrariedad por omisión de tratamiento de elementos conducentes para la adecuada solución del caso de conformidad con la doctrina elaborada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación (Fallos: 268:48 y 268:393, 295:790 y 306:1095).

En el supuesto de De Araquistain, los sentenciantes sí ponderaron como circunstancia atenuante el





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

arrepentimiento posterior y confesión del nombrado; extremo que tampoco se vio reflejado en la sanción discernida.

Además, se observa una contradicción en el razonamiento seguido por el tribunal al evaluar como circunstancia agravante particular de De Araquistain haber sido el que “*pergeñó la maniobra aportando los recursos intelectuales, técnicos y logísticos para su consumación y quien trajo el negocio ilícito a Paraná. Era el sostén del ‘eje Buenos Aires’ de la organización que los nucleaba...*”.

En efecto, en la sentencia impugnada, al analizar la calificación legal en la que correspondía subsumir los sucesos acreditados -cfr. p. 238 de la sentencia, en adelante- los jueces descartaron expresamente que De Araquistain haya ejercido un rol de organizador en la asociación ilícita fiscal. Precisamente, allí se sostuvo que “*Tampoco se ha probado, con el grado de certeza apodíctica que requiere una sentencia de condena, que De Araquistain diseñara los planes de acción, fines y medios de la organización delictiva y/o reclutara a sus miembros, distribuyendo entre ellos sus tareas o roles, esto es, que invistiera la calidad de organizador*” (cfr. p. 255 de la sentencia impugnada).

Conforme lo expuesto, asiste razón a la defensa particular de De Araquistain al señalar que “*Resulta contradictorio condenar a De Araquistain como miembro de una [asociación ilícita fiscal] -descartando expresamente la posibilidad de agravar el título de imputación- y, paralelamente utilizar la conducta típica del jefe u organizador como agravante*”.





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

De lo expuesto se desprende que el mayor reproche atribuido a De Araquistain con respecto al resto de los imputados encontró sustento en su aporte de mayor relevancia en los sucesos juzgados. Sin embargo, el tribunal se extralimitó al momento de fijar el monto de pena respecto del nombrado, en tanto, pese a haber descartado la calificación agravada en su caso, impuso una pena notablemente superior al mínimo de la escala penal aplicable para esa figura.

Por otra parte, en la sentencia tampoco se explicaron las razones que llevaron al *a quo* a considerar como pauta agravante para todos los imputados el hecho de contar con una familia constituida; extremo que he tenido oportunidad de señalar que debe ponderarse como una circunstancia atenuante (cfr., en lo pertinente y aplicable, voto del suscripto, en causa CFP 3017/2013/TO2/86/CFC57, caratulada "BÁEZ, Lázaro Antonio y otros s/ recurso de casación", Reg. Nro. 125/23, rta. el 28/2/23).

En definitiva, en la decisión traída a estudio no se tuvo en cuenta ninguna otra pauta objetiva o subjetiva a favor de los imputados; omisión que efectivamente se tradujo en un perjuicio concreto, al permitir la aplicación de un mayor *quantum* punitivo. Dicha circunstancia demuestra que, en este punto, el pronunciamiento obsta a su consideración como acto jurisdiccional válido (arts. 123 y 404, inc. 2º del C.P.P.N.).

Sumado a ello, el tribunal soslayó analizar de manera integral la totalidad de las pautas invocadas por las defensas a los efectos de realizar el juicio de





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

mensuración de la pena a imponer a los imputados. A la par, se expusieron circunstancias atenuantes que no encontraron correlato con las sanciones finalmente impuestas.

Por lo demás, el *a quo* tampoco ha tomado debidamente en consideración los extremos fijados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente "Squillario" (Fallos: 329:3006).

En función de lo expuesto precedentemente, realizadas las audiencias de *visu* respecto de todos los imputados de conformidad a la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación *in re "Niz"* (C.S.J.N., causa N. 132. XLV, "Niz, Rosa Andrea y otros s/recurso de casación", rta. el 15/06/2010), corresponde evaluar las pautas previstas en los artículos 40 y 41 del Código Penal, a los fines de la determinación de los montos punitivos que corresponde imponer a los imputados en autos (cfr. C.F.C.P., Sala IV, voto del suscripto en causas FTU 52269/2013/TO1/5/CFC1 "Bustos, Lucas Luis Eduardo y otros s/recursos de casación", Reg. nro. 1668/16, rta. el 19/12/2016; FCR 53002787/2012/TO1/12/CFC2 "González, Alejandro Damián y otro s/recurso de casación", Reg. nro. 1707/19, rta. el 30/08/2019; FSA 11044/2019/TO1/9/CFC5, "Cruz, Martina Simona s/recurso de casación", Reg. nro. 1829/22, rta. el 29/12/2022; FMZ 7450/2019/TO1/7/CFC1 "Granella, Luis s/recurso de casación, Reg. Nro. 81/23 del 17 de febrero de 2023 y "Báez" ya citada; entre otras).

Para ello se analizarán las circunstancias personales de cada uno de los imputados en particular, según el conocimiento directo tomado en la audiencia dispuesta por este Tribunal.





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

En primer lugar, como pautas atenuantes aplicables a todos los imputados debe valorarse el tiempo que insumió el presente proceso -alrededor de 8 años- y la ausencia de antecedentes penales.

Ahora bien, a partir de los extremos relevados en las audiencias de visu llevadas a cabo, se aprecian como pautas atenuantes las siguientes condiciones personales de De Araquistain: la existencia de lazos familiares establecidos -casado, con dos hijos mayores de edad-; que se encuentra detenido en prisión domiciliaria desde la lectura de la sentencia aquí impugnada -9/5/23-; y que manifestó que, con relación a su condena y su profesión de contador, "*entendí, asumí y presto atención a determinadas cosas*".

Como agravante habrá de tenerse en cuenta la participación que le cupo a De Araquistain en los hechos juzgados (art. 41.2 del CP). Al respecto, cabe recordar que Ziffer, al analizar las pautas sobre la graduación de la pena vinculadas a la naturaleza de la acción y a los medios empleados para ejecutarla, señala que "...es posible hacer distinciones en cuanto a la intervención efectiva que le cupo a cada uno de los partícipes según el rol efectivamente desempeñado durante el hecho" (cfr. Ziffer, Patricia S., "Lineamientos de la determinación de la pena", Ad-Hoc, Buenos Aires, 2013, p. 132).

En este sentido, la sentencia ha brindado argumentos suficientes -mayor intensidad en su aporte al injusto- que, en el supuesto de De Araquistain, justifican un mayor reproche con respecto a los demás condenados. Por ello, entiendo adecuado imponer al nombrado la pena de 4





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFc2

(cuatro) años y 6 (seis) meses de prisión por resultar coautor penalmente responsable del delito de asociación ilícita fiscal en carácter de miembro o integrante de dicha asociación (art. 15, inciso "c", Ley 24.769 -introducido por la ley 25.874- y art. 45, del Código Penal).

Con respecto a Izaguirre Ibáñez se valoran como atenuantes que luego de los hechos aquí juzgados tuvo 2 hijos que actualmente tienen 5 y 3 años y que se encuentra en detención domiciliaria desde el 9 de mayo de 2023. Todos estos extremos fueron relevados en la audiencia de visu celebrada respecto del nombrado.

En lo que refiere a la situación de Morelli se ponderan como atenuantes la existencia de lazos familiares establecidos -casado con dos hijas de 33 y 30 años- y, en especial, su delicado estado de salud detallado en la audiencia ante este Tribunal. Además, se tiene en cuenta que también se encuentra detenido en prisión domiciliaria desde el día 9 de mayo de 2023.

Por ello, considero que corresponde imponer a Roberto Mario Izaguirre Ibáñez y a Salvador Luis Morelli las penas de tres (3) años y seis (6) meses de prisión por resultar coautores penalmente responsables del delito de asociación ilícita fiscal en carácter de miembros o integrantes de dicha asociación (art. 15, inciso "c", Ley 24.769 -introducido por la ley 25.874- y art. 45, del Código Penal).

Bajó el título "*Del decomiso de los bienes*" la defensa particular de Izaguirre se agravió del razonamiento seguido por el tribunal para denegar el planteo articulado





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFc2

por esa parte, vinculado con el alcance de la ley 27.260 y el decomiso de los bienes de su asistido.

En lo medular, el recurrente, luego de articular diversas consideraciones respecto de la ley 27.260, fundó su cuestionamiento ante esta instancia en los siguientes términos: “*Lo cierto es que, además de la falta absoluta de fundamento respecto de la interpretación de la norma de amnistía (que en definitiva no aplica), no existe un solo indicio que los bienes que pretende decomisar hayan sido adquiridos con ilícito tributario alguno, o con el producto de lo que entiende el Tribunal fueron actos ilícitos.*

De hecho, de la prueba rendida en autos, surge con claridad que si Izaguirre tuvo en algún momento algún beneficio, el mismo fue devuelto de manera documentada (caso Galeazzo) o indocumentada (caso Marizza).

Respecto de la AFIP, no existe en absoluto ningún tipo de perjuicio (y no podía existir como se vino explicando), y mucho menos existió algún tipo de beneficio en cabeza de Izaguirre que podría justificar el decomiso señalado”.

Ahora bien, conforme ha sido señalado por el tribunal de la instancia previa, la aplicación al caso sobre las disposiciones de la ley 27.260 ya ha sido descartada en el marco de este proceso en la oportunidad pertinente.

En la decisión examinada se indicó que “...de conformidad a lo dispuesto por el art. 46 inciso ‘b’, Ley 27.260 al haberse acogido los condenados a dicha ley de sinceramiento fiscal, esto es, al haber exteriorizado





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFc2

dichos bienes no declarados y abonado el impuesto especial pertinente, ambos quedaron beneficiados con la extinción de la acción penal (por amnistía) y, por tanto, liberados de la denuncia penal por el delito de evasión simple (art. 1, Ley 24.769) en que habían incurrido.

El mencionado art. 46 inc. 'b', Ley 27.260 previene que: 'b) Quedan liberados de toda acción civil y por delitos de la ley penal tributaria, penal cambiaria... que pudieren corresponder por el incumplimiento de las obligaciones vinculadas o que tuvieran origen en los bienes y tenencia que se declaren voluntaria y excepcionalmente y en las rentas que éstos hubieren generado... La liberación de las acciones penales previstas en este artículo equivale a la extinción de la acción penal prevista en el inciso 2º del art. 59 del CP' (amnistía) - el subrayado no es del original-.

Es pertinente poner de resalto que -con casi idéntica textualidad- es usual que todos los regímenes legales de blanqueo, sinceramiento fiscal, exteriorización de bienes o regularización tributaria (o como se los denomine), que se vienen sucediendo cada tanto en nuestro país, con fundamento en razones de política fiscal, contengan disposiciones similares a la presente, consagrando idénticos beneficios para los contribuyentes que voluntariamente se acojan al blanqueo y/o exterioricen los bienes no declarados y por los que han evadido las consiguientes obligaciones tributarias para con el Fisco Nacional derivadas de dicha omisión [...]

Ello así, conforme los extremos legales anotados, el planteo formulado por la defensa de Morelli al





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

controvertir la procedencia del decomiso solicitado por la querella por haberse -su defendido- acogido al régimen de sinceramiento fiscal de la ley 27.260 no ha de tener favorable acogida.

Como se sostuvo en 'Santiago' (CFCP Sala III, 05/06/2017) -en postura que comparto- "La extinción de la acción -prevista por el art. 9 inc. 'b' de la ley 26.860- está regulada para los supuestos en que existe una obligación tributaria que se corresponde de manera directa con los delitos imputados o imputables al sujeto que se acoge al régimen de dicha norma. Es decir, el beneficio de liberación alcanza a las acciones penales que se siguen o puedan seguirse en contra de un sujeto, siempre y cuando el acogimiento a la ley de amnistía (...), lo sea respecto de las transgresiones que constituyan el objeto procesal de la causa penal en trámite. Así las cosas, no puede considerarse que las conductas imputadas a los encausados de conformar una asociación ilícita fiscal -ya sea en carácter de organizadores, autores o partícipes-, generen una 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 de la ley 26.860".

En el mismo sentido, en la resolución examinada se tuvo en cuenta el criterio del suscripto sobre el punto expresado, en lo pertinente y aplicable, en el precedente "Cardoso, María Pía" (CFCP Sala IV, Reg. 260/22 del 16/03/2022) en cuanto a que el delito de asociación ilícita fiscal no puede ser alcanzado por las leyes de amnistía.

En esta inteligencia, el a quo destacó que "Va de





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

suyo que la AIF que es el objeto procesal de las presentes ninguna relación guarda con los impuestos y períodos por los que Morelli e Izaguirre fueron sometidos a fiscalización de la AFIP y por los cuales ambos imputados decidieron blanquear y regularizar su situación ante el Fisco, exteriorizando sus bienes no declarados y acogiéndose a la ley 27.260.

Los beneficios que consagra dicha ley presuponen, necesariamente, la existencia de una obligación tributaria susceptible de ser cancelada, extremo que no se verifica cuando el delito imputado es la participación en una AIF, pues las características propias de esta figura tornan irrelevante dicha circunstancia (cfr. "Suris, Juan Ignacio", TOF de Bahía Blanca, 26/11/2020).

El mencionado art. 46 inc. "b" de la ley 27.260, no alcanza a todas las acciones penales emergentes de la ley 24.769 sino solamente a aquéllas que estén vinculadas a una obligación susceptible de ser cancelada mediante pago, en el caso de autos, al delito de evasión (art. 1, Ley 24.769) en que Morelli e Izaguirre habían incurrido.

O, dicho de otro modo: el delito de AIF no es susceptible de ser cancelado en términos de punibilidad por la ley 27.260 y -recordemos- que, siendo el decomiso una pena accesoria a la sentencia de condena por AIF, el mismo no resulta alcanzado por la liberación y beneficios que la defensa invoca por aquel acogimiento de los condenados a dicha norma legal [...]

Como se sostuvo en la resolución del a quo del 15/05/2019 (en el Incidente N° 12- Morelli) -confirmada en sede de apelación-, al decidir sobre la solicitud





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

efectuada por el aquí condenado de extinción de la acción penal en las presentes, con sustento en su acogimiento a la ley 27.260, en términos trasladables y aplicables al tópico que aquí nos ocupa: "...la cancelación de la obligación regularizada mediante el régimen previsto por la ley 27.260 debe coincidir con el objeto procesal de la causa para producir la extinción de la acción penal y dado que el ilícito previsto en el art. 15 inc. 'c' de la ley 24.769, se refiere a formar parte de una asociación ilícita, como 'conducta objeto de prohibición', lo que se castiga es la existencia misma de estas organizaciones, independientemente de los delitos cometidos por éstas".

A lo que se agregó: "El delito de formar parte de una AIF -que constituye el objeto procesal del caso- por el que se encuentra imputado Morelli, no resulta susceptible de ser cancelado mediante el acogimiento a la ley 27.260, al igual que el resto de los delitos fiscales comunes" (tales, los tipificados por los arts. 10 -insolvencia fiscal fraudulenta-, 11 -simulación dolosa de pago- 12 -alteración dolosa de registros- y 15 inc. 'c' -asociación ilícita fiscal- de la Ley 24.769).

En igual sentido y respecto de Izaguirre (cfr. Incidente N° 10, fs. 25/28 vta.), el a quo resolvió -en fecha 14/03/2018- rechazar la pretensa aplicación de la extinción de la acción penal prevista por el art. 46 inc. "b", Ley 27.260, lo que fue confirmado por la Alzada; siendo por tanto trasladables a Izaguirre los fundamentos supra esbozados respecto de Morelli".

En su presentación ante esta instancia, la defensa no ha introducido nuevos elementos que permitan





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFc2

conmover el razonamiento seguido por el *a quo* sobre la cuestión. En efecto, el planteo de la parte evidencia su disconformidad con la solución alcanzada limitándose solo a reiterar su propio enfoque sobre el asunto y cómo debió ser resuelto según su criterio.

A su vez, se observa que el planteo resulta conjetural, toda vez que el tribunal, en el caso de Izaguirre, solo ordenó el decomiso sobre el celular marca "Samsung" -secuestrado durante los allanamientos que tuvieron lugar el 8/5/15-. Sobre los restantes bienes que surgieron del incidente de acogimiento a la ley 27.260 - respecto de los cuales el recurrente ciñó su planteo- los jueces consideraron que "*no existen elementos de prueba que habiliten a determinar -por el momento y con el grado de certeza que es menester para una sentencia de condena que decida sobre esta pena accesoria- el origen patrimonial de dichos bienes, ni resulta posible reconstruir su trazabilidad ante la cantidad de las maniobras acreditadas, siendo menester analizar las pruebas vinculadas a los hechos traídos a juicio, en resguardo del contradictorio y en salvaguarda del derecho de defensa y debido proceso*".

Bajo esa inteligencia, el tribunal ordenó que se forme incidente de decomiso de los bienes y dispuso que "*Dicho incidente de decomiso tramitará con intervención de las partes y de los eventuales y posibles terceros adquirentes de buena fe; ello, a los fines de que en el referido incidente y una vez firme este pronunciamiento, se dicten la o las resoluciones de decomiso de bienes respectivas o, en su caso, se proceda a la restitución*





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

definitiva de los mismos, en un todo de conformidad al art. 23, 1º y 3º párrafos, CP".

Ello tuvo su correlato en el punto dispositivo 8º) de la sentencia en cuanto resolvió: "FORMAR INCIDENTE DE DECOMISO de los bienes pertenecientes a los condenados De Araquistain, Izaguirre y Morelli, conforme fueran individualizados en el considerando 'II' de la cuarta cuestión, con copia de la presente y de la documental en 97 fojas presentada -al momento de alegar- por el Dr. De Araquistain, agregándose por cuerda al mismo los 'Incidentes de acogimiento a la ley 27.260', Exptes. FPA N° 8941/2014/10 y FPA N° 8941/2014/12, el que tramitará con intervención de las partes y los posibles terceros adquirentes de buena fe, a los fines de que en el referido incidente y una vez firme este pronunciamiento, se dicten la o las resoluciones de decomiso de bienes respectivas o, en su caso, se proceda a la restitución definitiva de los mismos, conforme se fundamenta en el mencionado considerando (cfme. art. 23, CP)".

En esta medida, y en tanto el recurrente no ha logrado demostrar el agravio actual y concreto que dicha disposición le generó, corresponde desestimar el planteo articulado.

En función de todo lo expuesto, propongo al Acuerdo:

I. HACER LUGAR PARCIALMENTE a los recursos de casación interpuestos por las defensas, CASAR PARCIALMENTE los puntos dispositivos 4º), 5º) y 6º) de la sentencia recurrida, CONFIRMAR las condenas impuestas a Roberto Mario IZAGUIRRE IBÁÑEZ, Salvador Luis MORELLI, y Sergio Oscar DE





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

ARAQUISTAIN, como coautores penalmente responsables del delito de asociación ilícita fiscal en carácter de miembros o integrantes de dicha asociación (art. 15, inciso "c", Ley 24.769 -introducido por la ley 25.874- y art. 45, del Código Penal), sin costas en la instancia y, tras haber realizado las audiencias de conocimiento directo (art. 41 del C.P.), IMPONER las penas que a continuación se detallan:

i. A Roberto Mario IZAGUIRRE IBAÑEZ, la pena de tres (3) años y seis (6) meses de prisión y multa de pesos 90.000 (noventa mil) por considerarlo coautor penalmente responsable del delito de asociación ilícita fiscal en carácter de miembro o integrante de dicha asociación (art. 15, inciso "c", Ley 24.769 -introducido por la ley 25.874- y art. 45, del Código Penal);

ii. A Salvador Luis MORELLI, la pena de tres (3) años y seis (6) meses de prisión y multa de pesos 90.000 (noventa mil) por considerarlo coautor penalmente responsable del delito de asociación ilícita fiscal en carácter de miembro o integrante de dicha asociación (art. 15, inciso "c", Ley 24.769 -introducido por la ley 25.874- y art. 45, del Código Penal) y

iii. A Sergio Oscar DE ARAQUISTAIN la pena de cuatro (4) años y seis (6) meses de prisión y multa de pesos 90.000 (noventa mil) por considerarlo coautor penalmente responsable del delito de asociación ilícita fiscal en carácter de miembro o integrante de dicha asociación (art. 15, inciso "c", Ley 24.769 -introducido por la ley 25.874- y art. 45, del Código Penal).





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

II. RECHAZAR los recursos de casación deducidos por las defensas en orden a los restantes motivos de agravio. Sin costas en la instancia (arts. 530 y 531 *in fine* del C.P.P.N.).

III. TENER PRESENTES las reservas del caso federal formuladas.

El señor juez Javier Carbajo dijo:

En las particulares circunstancias del caso, por compartir en lo sustancial, habré de acompañar la solución propiciada por el colega que me antecede en el Acuerdo, doctor Mariano Hernán Borinsky.

El señor juez Gustavo M. Hornos dijo:

En primer término, concuerdo en lo sustancial con las consideraciones efectuadas en el voto que lidera el acuerdo en cuanto al rechazo de los planteos relativos a la nulidad del allanamiento -presentado por la defensa de Roberto Mario Izaguirre- y a la violación del principio de congruencia -formulados por las defensas de Salvador Luis Morelli y Roberto Mario Izaguirre-.

Respecto de la valoración probatoria y la consecuente calificación legal atribuida a los hechos juzgados y a la participación que le cupo a los encausados, estimo que la resolución impugnada, en los aspectos que han sido materia de las impugnaciones presentadas, se encuentra correcta y legalmente fundada y no presenta fisuras de lógicidad en su razonamiento.

Específicamente, la sentencia ha sido bastamente motivada y de conformidad con una correcta aplicación de la normativa de fondo que rige el caso.

Sobre el punto, es del caso recordar de inicio





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/T01/CFC2

que, tal como lo he sostenido de manera constante, el bien jurídico lesionado por el delito de asociación ilícita es el de la tranquilidad pública, que se lesiona claramente por la reunión de tres o más personas, con estabilidad y permanencia, para cometer delitos sin determinación, dado su mayor eficacia en pos del crimen.

Esta concepción del bien jurídico, como bien se ha señalado, es la consecuencia de la idea ya adoptada por Rodolfo Moreno, quien no limita de ningún modo las clases de delitos que son el objeto de la planificación delictiva de la asociación, sino que el hincapié está hecho en la generalidad e indeterminación de los delitos a los que hace referencia el artículo 210 del Código Penal (cfr.: "El Código Penal y su antecedentes", T. VI, págs.. 6, 7 y 8, Ed. H.A. Tommasi, Buenos Aires, 1923; y mis votos en diversos precedentes, entre varios otros, las causas "DOLGONOS" y "CARDOZO", citados en la ponencia que lidera el acuerdo; la causa FRO 42000475/2011/T01/33/CFC3, "BERDICHEVSKY, Claudia y otros s/rec. de casación", reg. N°1194/22, resuelta el 5/9/22; "ZAYAS, Luis Ramón y otros s/recursos de casación").

En la actualidad no se discute que el bien jurídico afectado por este delito es el orden público entendido como resguardo de la tranquilidad pública que produce el debido respeto al orden jurídico. Definido el orden público como "tranquilidad y confianza social en el seguro desenvolvimiento pacífico de la vida social" como lo dice Sebastián Soler; o, según Alfredo J. Molinario como "El estado de paz y tranquilidad que resulta del hecho de que los individuos y las personas colectivas ajusten su





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

actividad a las normas que rigen la convivencia social".

Y con este marco, resulta indudable que los delitos económicos cometidos "contra el erario nacional" afectan la tranquilidad pública, el orden público que impera en un estado de derecho; y que la mayoría de los conflictos penales financieros de considerable dimensión denuncian la existencia de asociaciones ilícitas que no tienen la misma visibilidad que las observadas respecto de otro tipo de delitos, pero que afectan el orden público con toda evidencia. En efecto, se caracterizan por la manipulación no violenta de los medios para el logro de la finalidad perseguida: el manejo de una red de regulaciones normativas, un modo operativo sigiloso en el campo financiero que no exhiben el impacto directo de otro tipo de comportamientos delictivos, pero que requieren de una organización compleja, conformada por una red de personas jurídicas, con la utilización de técnicas y mecanismos diferenciados en los que ocupan un rol preponderante los profesionales que se desempeñan en los denominados aparatos de asesoramiento; que, aun cuando no tengan la misma visibilidad que la de los delitos convencionales, horadan profundamente el orden público.

De manera que se presenta incorrecta la postura que niega la tipicidad, con la consecuente impunidad, de los casos en que se conforman asociaciones ilícitas que tengan por objeto la comisión de "delitos contra el erario nacional", cuando son, claramente, de los delitos que muchas veces afectan más la tranquilidad pública, el orden público entendido como el orden jurídico que impera en un estado de derecho. No puede ignorarse en este análisis que





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

la mayoría de los conflictos penales financieros denuncian la existencia de asociaciones ilícitas.

En efecto, el principal objetivo del sistema penal no es otro, como lo dice Francesco Carrara, que el logro de la tranquilidad pública (cfr. "Programa de Derecho Criminal", T. V. I, pág. 15 y sgtes, Ed. TEMIS, Bogotá, 1956), bien jurídico comprendido, actualmente, en el concepto de orden público que se trata de resguardar en el Título 8 del Código Penal, donde se encuentra legislado el delito en estudio.

Jescheck también remarca que el sistema penal tiene como finalidad el logro de la paz social, a la vez que la seguridad general, de conformidad con las que se trata de frenar la actuación injusta del o de los grupos delictivos más fuertes para garantizar a todas las personas el libre desarrollo de su personalidad, la sensación de tranquilidad y seguridad de que el control penal recaerá ineludiblemente, sino en todas, cuanto menos en la mayoría de los graves acontecimientos delictivos (cfr.: "Tratado de Derecho Penal", T. I, pág. 4, Ed. Bosch, Madrid; citado por García Torres, Tristán: "Algunas consideraciones sobre el delito de asociación ilícita y el bien jurídico protegido", en la Rev. La Ley).

En este contexto, no puede desconocerse que el delito de asociación ilícita se trata de un delito de peligro abstracto en el que la peligrosidad para el bien jurídico protegido es presumida por el legislador, bastando entonces que las acciones de los sujetos se ajusten a la norma para que estemos en presencia de una "asociación ilícita"; y es por eso que pretender la demostración de una





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

afectación concreta, resulta ajeno al tipo penal en cuestión. Es que, es en el ámbito de la normativa pertinente a los delitos en los que se protegen bienes jurídicos colectivos, en donde debe recordarse que la circunstancia de que dichos bienes no sean aprehensibles materialmente no significa que la afectación, en el sentido en el que fue concebida por el legislador, no exista.

Como se adelantó, el delito de asociación ilícita fiscal requiere de 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, de delitos tipificados en la ley penal tributaria.

De manera que el tipo penal en estudio (al igual que aquél previsto en el artículo 210 del Código Penal) no requiere la acreditación de la comisión de los concretos delitos de ese carácter, que, en su caso, resultarán hechos delictivos distintos y ajenos a la figura típica de que se trata; aunque eventualmente incidirán en la valoración de la prueba acerca de la configuración de la asociación ilícita fiscal.

En efecto, los fundamentos esgrimidos oportunamente por la AFIP para requerir la incorporación de esta figura al Régimen Penal Tributario, fue que la experiencia en la investigación de delitos de evasión complejos permitió la detección de organizaciones altamente especializadas cuyo accionar se dirigía a vender en forma indiscriminada el *Know-how* para evadir impuestos en gran





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

escala. Que "Incorporan muchas veces a su "servicio" los soportes técnicos y materiales para perpetrar las maquinaciones delictivas, siendo que, justamente, la finalidad de estas organizaciones no es la de perpetrar una determinada evasión fiscal o previsional, sino la de brindar sustento a cualquier contribuyente que precise tal mecanismo y logística para evadir, de allí su peligrosidad.

En consecuencia, lo que resulta relevante para su configuración es la finalidad de la organización de cometer delitos tributarios, por lo que los concretos delitos de ese carácter en cuya comisión efectivamente intervengan los integrantes de esa asociación ilícita, resultan hechos delictivos distintos de la asociación ilícita y que no pertenecen a ese tipo penal.

Es en tal sentido, además, que no puede considerarse que la conducta imputada a los encausados, de conformar una asociación ilícita fiscal, genere una obligación tributaria que pueda ser cancelada mediante un plan de regularización; o resulte abarcada por el beneficio pretendido en razón del acogimiento a un régimen de amnistía o sinceramiento (cfr. en lo pertinente mi voto en la causa "CARDOZO" ya citada; y en la causa nro. FCB 12000035/2012/5/CFC2 del registro de esta Sala IV, caratulada "SANTIAGO, Oscar Lucas y otros s/ recurso de casación", Reg. Nro. 641/17.4, rta. el 5/6/2017; entre varios otros). Doctrina que sumada a las restantes consideraciones efectuadas en el primer voto respecto del rechazo del cuestionamiento formulado sobre el decomiso dispuesto definen el rechazo de la impugnación presentada.

Sobre la requerida inconstitucionalidad de la





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

pena mínima fijada para el delito en estudio es del caso reiterar que, tal como lo ha sostenido la Corte Suprema de Justicia de la Nación, la declaración de inconstitucionalidad de una disposición legal es un acto de suma gravedad institucional que debe ser considerada como la *última ratio* del orden jurídico, a la que sólo cabe acudir cuando la repugnancia con la cláusula constitucional es manifiesta e incompatiblemente inconciliable, sin que exista otro modo de salvaguardar algún derecho o garantía amparado por la Constitución, sino a costa de remover el obstáculo que representan normas de inferior jerarquía (Fallos 311:394; 312:122, 435, 1437, 1681, 2315; 314:407; 315:923; 316:779, 2624; 319:3148; 321:441; 322:842; entre muchos otros).

A la luz de lo expuesto, el planteo recursivo efectuado se reduce a una mera afirmación abstracta e infundada en tanto no ha encontrado soporte en una motivación concreta que denote conculcación alguna al principio de proporcionalidad, el que debe regir al momento de aplicar la pena, ni se evidencia una falta de correspondencia inconciliable entre los bienes jurídicos protegidos por la figura típica imputada y la extensión de la pena privativa de libertad dispuesta en la ley; por lo que procede también su rechazo.

Ahora bien, en lo relativo a la individualización de las penas, también cuestionada, propicio el rechazo de las impugnaciones incoadas, por los motivos que expondré brevemente teniendo en cuenta que se encuentra sellada la suerte de los planteos presentados en lo pertinente, en orden a la solución propuesta en los votos precedentes.





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

En efecto, del estudio integral de la sentencia pronunciada resulta que ha sido razonable su fundamentación a la luz de las pautas de mensuración punitivas fijadas en los arts. 40 y 41 del C.P.

Desde mi incorporación a esta Cámara he sostenido la doctrina expuesta ahora en el voto que lidera el acuerdo en cuanto a que no puede olvidarse que "la individualización de la pena es la fijación, por el juez, de las consecuencias jurídicas de un delito, según la clase, gravedad y forma de ejecución de aquéllas, escogiendo entre la pluralidad de posibilidades previstas legalmente (cfr.: Jescheck, "Tratado de Derecho Penal. Parte General", De Comares Granada, 1983, págs. 783 y ss.), por lo cual este arbitrio se encuentra condicionado".

Que, el juez tiene entonces también el deber de fundar su decisión en cuanto a la determinación de la pena efectuada en el caso concreto como cúspide de su actividad resolutoria; exponiendo las razones que sustentan la necesidad de imposición de una pena concreta. Deber que no sólo surge de la Constitución Nacional (art. 18), sino también de los artículos 123 y 404, inciso 2º, del C.P.P.N., y del propio ordenamiento material en cuanto indica las pautas que deben ser merituadas en tal decisión.

Así, el artículo 40 del Código Penal establece, en lo pertinente, que los tribunales fijarán la condenación de acuerdo con las circunstancias atenuantes o agravantes particulares a cada caso y de conformidad a las reglas previstas en el artículo 41, en el que se mencionan: "*1º la naturaleza de la acción y de los medios empleados para ejecutarla y la extensión del daño y del peligro causados*";





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

y "2º La edad, la educación, las costumbres y la conducta precedente del sujeto, la calidad de los motivos que lo determinaron a delinquir, especialmente la miseria para ganarse el sustento propio necesario de los suyos, la participación que haya tomado en el hecho, las reincidencias en las que hubiere incurrido y los demás antecedentes y condiciones personales, así como los vínculos personales, la calidad de las personas y circunstancias de tiempo, lugar, modo y ocasión que demuestren su mayor o menor peligrosidad..." .

Tal como lo sostuve en varios precedentes de esta Sala (cfr. mis votos en: causa nro. 847: "Wowe, Carlos s/ rec. de casación", reg. nro. 1535.4, rta. el 30/10/98; causa nro. 1785: "Trovato, Francisco M.A. s/ rec. de casación", Reg. nro. 2614, rta. el 31/5/00; y causa nro. 2901: "Topa, Ariel Fernando y otro s/ rec. de casación", reg. nro. 3749.4, rta. el 13/11/01; entre muchos otras) las mencionadas directrices no se pueden definir dogmáticamente de modo de llegar a un criterio totalmente objetivo y casi mecánico, ya que tal ponderación debe ser realizada en base a variables que no pueden ser matemáticamente tabuladas desde que nos hallamos ante un derecho penal de acto, que incluye un juicio de reprobación jurídica, sin contar con que el fondo de la tarea judicial, al menos en su modelo ideal, impone al juez el difícilísimo esfuerzo humano, que en modo alguno puede ser suplido por una cuantificación determinada.

Sobre el significado de aquellos parámetros fijados legalmente para la cuantificación de la pena, cabe aclarar que los mencionados en el primer inciso del





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

artículo 41, no pueden catalogarse de meramente objetivos, toda vez que en ellos existe una referencia a la mayor o menor culpabilidad del autor que aparece como pauta fundamental de individualización, a la par que la entidad de la afectación al bien jurídico protegido.

La forma en que se ha manifestado el hecho es el punto de partida para la graduación del ilícito por ser la más evidente; la naturaleza de la acción, que es la "extensión del daño" como grado de afectación al bien jurídico comprende el o los particulares modos de ejecución de la acción.

Los medios empleados, por ejemplo, son los instrumentos utilizados por el autor para cometer el delito, tanto objetivos como subjetivos, lo que deberá ser analizado en función de cada figura delictiva y en relación a la significación que adquiera en cada caso.

La extensión del daño y del peligro causado tiene en cuenta particularmente el bien jurídico lesionado y el valor atribuido al mismo, y en cuanto a que en el contexto de cada acción delictiva puede ser mayor o menor. Ello se relaciona con otras circunstancias como, además del medio empleado, las condiciones de tiempo, lugar, y ocasión de la comisión del delito y las circunstancias determinantes de éste.

La enumeración efectuada en el código de fondo, entonces, es puramente enunciativa y explicativa, que no excluye ninguno de los elementos referentes a la persona o al hecho, dignos de ser considerados y que representen la mayor o menor gravedad del delito cometido.

Ahora bien, del desarrollo argumental que dio





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

sustento al fallo pronunciado surge que los sentenciantes tuvieron en cuenta distintas pautas agravantes y atenuantes, que han sido, en lo sustancial, evaluadas correctamente, las cuales se vieron reflejadas en el monto de las sanciones finalmente discernidas respecto de cada uno. Y que han resultado proporcionadas también en orden a la escala punitiva prevista respecto del delito por el cual se los condena (asociación ilícita fiscal en calidad de miembros) que prevé una escala penal de 3 años y 6 meses como mínimo a diez años de prisión; y al grado de culpabilidad y la entidad de la afectación al bien jurídico protegido provocada por las conductas objeto de condena.

Es útil reiterar que el tribunal ponderó adecuada y precisamente las aristas de las concretas maniobras delictivas materia de juzgamiento que en su eficacia cuantitativa revelaron la mayor gravedad del injusto cometido y que, por ello, justificaron la aplicación de penas que superaron, en razonable medida, el mínimo previsto en abstracto para la figura típica de que se trata. En tal sentido: "*1) la ingente magnitud del injusto asociativo con aptitud para replicarse mucho más allá de los casos (delitos-fines) que, descubiertos que fueron, se han acreditado en la presente causa; 2) el enorme peligro insito en la maniobra y la intensidad de la afectación a los bienes jurídicos protegidos, en especial, a la indemnidad de la hacienda pública con el consiguiente impacto nocivo que ello ha conllevado en perjuicio de la sociedad toda; 3) la naturaleza altamente compleja y sofisticada de la maniobra ilícita con especial idoneidad para burlar los sistemas informáticos y dificultar*





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

controles y compulsas de la AFIP en deliberado reaseguro del éxito de las operaciones ilícitas; 4) que los medios comisivos empleados -por transferencia electrónica de datos- les suministraban un anonimato difícil de desentrañar en garantía de impunidad; y 5) las sumas millonarias detraídas en daño al erario público, si se tiene en cuenta que los montos detraídos al fisco arriba señalados no eran cifras intrascendentes en el período concernido (2010- 2015)".

A continuación, con sustento en las pautas subjetivas establecidas por el art. 41, inc. 2º, C.P. se tuvieron en cuenta como agravantes los siguientes extremos: "1) la especial capacitación y experticia de que estaban dotados para la consumación de los ilícitos tributarios, lo que incrementaba potencialmente el éxito de las operaciones ilícitas; 2) que se trata de personas altamente socializadas, profesionales universitarios, de estatus social elevado, insertos en las capas socio-económicas medio-altas y altas de las comunidades en que residen, gozan de buena posición y cuentan con un probable pasar económico holgado, todo lo cual debió incidir en ellos para un comportamiento adecuado a la norma; y 3) el incuestionable ánimo de lucro y afán desmedido de obtener riquezas ganando 'dinero fácil', rayano en la codicia, que los animó a todos a elegir la transgresión de la ley".

Seguidamente, como pautas agravantes objetivas, en el caso de Sergio Oscar De Araquistain, los jueces hicieron hincapié en la mayor intensidad de sus aportes al injusto, en la medida en que "Fue quien pergeñó la maniobra aportando los recursos intelectuales, técnicos y





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

logísticos para su consumación y quien trajo el negocio ilícito a Paraná. Era el sostén del 'eje Buenos Aires' de la organización que los nucleaba, por los contactos, vínculos y llegada que allí tenía a factores de poder y a altos niveles funcionariales de la AFIP en garantía tanto de la eficacia de las maniobras como de impunidad".

Como pautas subjetivas agravantes respecto de De Araquistain se ponderó que se trata de una persona adulta, con familia constituida y responsabilidad parental (esposa y dos hijos) y con un estudio contable que le posibilitaba abastecer las necesidades propias y de su familia, todo lo cual debió haber incidido para que conformara su conducta a la norma que libremente decidió infringir. En este marco, también se hizo hincapié en que obtuvo ingentes ganancias con las que adquirió bienes inmuebles y muebles registrables de significativa valuación económica.

Finalmente, se evaluó como atenuante "el arrepentimiento exhibido -de tinte confesorio- del que calificó como "error" cometido "porque ganaba dinero fácil", así como los aportes que brindó para esclarecer el contexto desde el que nació o vio la luz el hecho investigado".

En función de los extremos valorados, el tribunal estimó justo y proporcional a la culpabilidad de De Araquistain por el hecho cometido, imponerle la pena de seis (6) años y tres (3) meses de prisión.

Con respecto a Salvador Luis Morelli, como agravante objetiva, en el pronunciamiento examinado se ponderó que "convocó y trajo a Paraná a De Araquistain y al negocio ilícito, el que se perfeccionó y difundió sobre





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

todo a partir de su llegada a la Presidencia de CAEL (2011-2015). Que fue quien patrocinó y propuso el cambio del domicilio fiscal de la cooperativa a la CABA, desde cuya sede se ejecutaban las maniobras ilícitas. Que acompañó a Izaguirre en el contacto con los contribuyentes como en la recaudación del dinero -aunque en un rol adyacente al de aquél- y que obtuvo de ese ilícito accionar enormes ganancias que le permitieron concretar las inversiones inmobiliarias que hizo en el país y en el extranjero".

A su vez, como pautas agravantes subjetivas, el sentenciante tuvo en cuenta que se trata de una persona adulta, con familia constituida (esposa y dos hijas), una profesión universitaria (contador público) y un trabajo en materia de producción de seguros que le posibilitaba atender su bienestar.

Con sujeción a esos parámetros, el tribunal condenó a Morelli a la pena de cinco (5) años y tres (3) meses de prisión.

Respecto de Roberto Mario Izaguirre Ibáñez, se ponderaron, como agravantes objetivas "su activa intervención en el reclutamiento de los contribuyentes-clientes y sus aportes relevantes para la concreción de los negocios y la recaudación del dinero del que se apropiaban".

También que "Con igual significado agravatorio - desde una óptica subjetiva- valoro que se trataba de un individuo adulto (35 a 40 años al momento del hecho), que a su nivel universitario (abogado) había añadido estudios de postgrado con especialización precisamente en Derecho





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

Tributario lo que le proporcionaba una especial capacitación para el cometido delictivo en que se embarcó y que se desempeñaba en el ejercicio de su profesión lo que le posibilitaba (sin cargas familiares entonces, sus hijas tienen hoy 4 y 2 años) abastecer sobradamente sus necesidades y proporcionarse un pasar holgado, todo lo cual debió haber incidido para que se motivara suficientemente en la norma".

Por esas razones, el tribunal concluyó que correspondía condenar a Izaguirre Ibáñez a la pena de cinco (5) años y tres (3) meses de prisión.

En el escenario descripto, no debe soslayarse que además de las circunstancias relativas a cada imputado valoradas como atenuantes, el tribunal ponderó asimismo la ausencia de antecedentes penales de los encausados y el prolongado tiempo que insumió la sustanciación de la causa objeto de esta sentencia analizada ahora.

En este sentido, y enmarcado el análisis a efectuar en esta instancia por los planteos realizados en las impugnaciones incoadas, no se advierte incorrecto el mérito que en carácter de agravantes se les otorgó a los aspectos relativos a la profesión, origen social, organización familiar y educación general de los encausados, actividad y conocimientos específicos, en cuanto reveladoras del deber mayor que le correspondía en el caso, analizados en relación a los hechos concretos por ellos cometidos.

De esas pautas concretas se desprende que el sentido dado a la expuesta evaluación estuvo puesto, como se evaluó en relación a los restantes aspectos de este





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

razonamiento, en cuanto a la entidad del reproche que debía efectuársele a los encausados en pos de las mayores posibilidades y capacidades con las que contaban para adecuar su conducta a derecho.

En relación a ello, también he tenido oportunidad de memorar que la evaluación de las condiciones personales del autor, contenidas en el artículo 41, inc. 2º, del C.P., en el contexto de los concretos hechos cometidos, pueden revelar su mayor gravedad, resultando asimismo importantes en la fundamentación de un deber mayor en relación al bien jurídico lesionado; y de la mayor capacidad de los autores del delito para reconocer la antijuridicidad del hecho y para determinarse conforme a ese conocimiento.

Por lo demás, no puede desconocerse que si bien dentro de los límites establecidos por un derecho penal de hecho la consideración de los factores relativos a la personalidad del autor debe ser restringida, las condiciones personales del sujeto tienen incidencia tanto para determinar la gravedad de la infracción a la norma, como para graduar la culpabilidad (cfr.: Zaffaroni, Eugenio Raúl: "Tratado de Derecho Penal", Tomo V, p. 316); siempre, claro está, que estén vinculados al hecho, por lo cual - como se dijo- deben ser considerados respecto al momento del hecho -mientras que analizados respecto de las necesidades de prevención especial cobrarán relevancia las relativas al momento de la sentencia-.

Mención específica merece, en este contexto, la mayor entidad -un año más elevada que la de sus consortes- de la pena privativa de la libertad fijada respecto de De Araquistain, en tanto ha sido específicamente fundada por





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

el tribunal, como surge de las consideraciones memoradas, en la mayor gravedad de la intervención que le cupo en los hechos. Así, que fue él quien pergeñó la maniobra aportando los recursos intelectuales, técnicos y logísticos para su consumación y quien trajo el negocio ilícito a Paraná; que era el sostén del 'eje Buenos Aires' de la organización que los nucleaba, por los contactos, vínculos y llegada que allí tenía a factores de poder y a altos niveles funcionariales de la AFIP en garantía tanto de la eficacia de las maniobras como de impunidad. Circunstancias todas que lucen aptas para sustentar la mayor gravedad de su conducta en orden al delito cometido, en conjunción con las ya señaladas específicas circunstancias personales que revelaron un mayor grado de culpabilidad y de capacidad de autodeterminación para obrar conforme a derecho.

Al respecto cabe señalar que no se muestra contradictorio evaluar la entidad de los aportes probadamente efectuados por De Araquistain y la circunstancia de que el tribunal hubiera considerado como no acreditado, con la certeza que un pronunciamiento condenatorio requiere, que el nombrado se desempeñase como jefe de la asociación ilícita. En tanto ambos conceptos no son equivalentes, y, en consecuencia, bien pueden destacarse los especiales aportes efectuados por uno de los integrantes de la asociación ilícita, sin que alcancen para considerar a su accionar definitorio del rol de jefe u organizador y, por ende, constitutivo de las respectivas agravantes del tipo penal.

En definitiva, las sanciones impuestas a los nombrados lucen proporcionales en el escenario valorativo





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

conjunto de sus condiciones personales, las circunstancias objetivas del suceso investigado, el grado de culpabilidad de cada uno, la magnitud del injusto cometido y el grado de afectación del bien jurídico protegido en virtud de lo previsto por los artículos 40 y 41 del Código Penal, sin que las críticas de los impugnantes logren conmover la fundamentación expuesta en el pronunciamiento recurrido para mensurar la pena.

Con estas consideraciones, propicio:

I. RECHAZAR los recursos de casación deducidos por las defensas particulares de Roberto Mario Izaguirre, Salvador Luis Morelli y Sergio Oscar De Araquistain. Sin costas en la instancia (arts. 530 y 531 *in fine* del CPPN).

II. TENER PRESENTES las reservas del caso federal formuladas.

Por ello, en mérito del Acuerdo que antecede, el Tribunal, por mayoría,

RESUELVE:

I. **HACER LUGAR PARCIALMENTE** a los recursos de casación interpuestos por las defensas, **CASAR PARCIALMENTE** los puntos dispositivos 4º), 5º) y 6º) de la sentencia recurrida, **CONFIRMAR** las condenas impuestas a Roberto Mario IZAGUIRRE IBÁÑEZ, Salvador Luis MORELLI, y Sergio Oscar DE ARAQUISTAIN, como coautores penalmente responsables del delito de asociación ilícita fiscal en carácter de miembros o integrantes de dicha asociación (art. 15, inciso "c", Ley 24.769 -introducido por la ley 25.874- y art. 45, del Código Penal), sin costas en la instancia y, tras haber realizado las audiencias de conocimiento directo (art. 41 del C.P.), **IMPONER** las penas que a continuación se





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

detallan:

i. A Roberto Mario IZAGUIRRE IBAÑEZ, la pena de tres (3) años y seis (6) meses de prisión y multa de pesos 90.000 (noventa mil) por considerarlo coautor penalmente responsable del delito de asociación ilícita fiscal en carácter de miembro o integrante de dicha asociación (art. 15, inciso "c", Ley 24.769 -introducido por la ley 25.874- y art. 45, del Código Penal);

ii. A Salvador Luis MORELLI, la pena de tres (3) años y seis (6) meses de prisión y multa de pesos 90.000 (noventa mil) por considerarlo coautor penalmente responsable del delito de asociación ilícita fiscal en carácter de miembro o integrante de dicha asociación (art. 15, inciso "c", Ley 24.769 -introducido por la ley 25.874- y art. 45, del Código Penal) y

iii. A Sergio Oscar DE ARAQUISTAIN la pena de cuatro (4) años y seis (6) meses de prisión y multa de pesos 90.000 (noventa mil) por considerarlo coautor penalmente responsable del delito de asociación ilícita fiscal en carácter de miembro o integrante de dicha asociación (art. 15, inciso "c", Ley 24.769 -introducido por la ley 25.874- y art. 45, del Código Penal).

II. RECHAZAR los recursos de casación deducidos por las defensas en orden a los restantes motivos de agravio. Sin costas en la instancia (arts. 530 y 531 *in fine* del C.P.P.N.).

III. TENER PRESENTES las reservas del caso federal formuladas.

Regístrate, notifíquese, comuníquese (Acordada 5/2019 de la C.S.J.N.) y remítase al tribunal de origen





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL -SALA IV
FPA 8941/2014/TO1/CFC2

mediante pase digital, que deberá notificar personalmente a los encausados de lo aquí decidido, sirviendo la presente de atenta nota de envío.

Firmado: Gustavo M. Hornos, Javier Carbajo y Mariano Hernán Borinsky.

Ante mí: Marcos Fernández Ocampo, secretario de Cámara.

