



Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FPO 12005932/2009/TO1/29/CFC1

REGISTRO N° 1638/22

//la ciudad de Buenos Aires, a los 30 días del mes de noviembre de dos mil veintidós se reúne la Sala IV de la Cámara Federal de Casación Penal, integrada por el doctor Mariano Hernán Borinsky como Presidente y los doctores Javier Carbajo y Gustavo M. Hornos como Vocales, para decidir acerca de los recursos de casación interpuestos en la causa **FPO 12005932/2009/TO1/29/CFC1**, caratulada: "**ZAYAS, Luis Ramón y otros s/recursos de casación**"; de la que **RESULTA**:

I. El Tribunal Oral Federal de Posadas, provincia de Misiones, por veredicto del 24 de mayo de 2021, en cuanto aquí interesa, resolvió: "...^{3º}) **CONDENAR** a **Luis Ramón Zayas**, de nacionalidad argentina, titular del D.N.I. N° 12.624.733, de filiación consignada *ut supra*, COMO COAUTOR PENALMENTE RESPONSABLE DEL DELITO DE ASOCIACIÓN ILÍCITA FISCAL, en calidad de Jefe, A LA PENA DE SEIS AÑOS DE PRISIÓN, ACCESORIAS LEGALES y COSTAS (arts. 4; 5; 12; 29, inc. 3º; 45 del Código Penal y art. art.15 inc. "c" de la Ley 24.769)

4º) CONDENAR a **OSCAR LUIS OCAMPO**, de nacionalidad argentina, titular del D.N.I. N° 20.177.169, de filiación consignada *ut supra*, COMO COAUTOR PENALMENTE RESPONSABLE DEL DELITO DE ASOCIACIÓN ILÍCITA FISCAL, en calidad de Organizador, A LA PENA DE CINCO AÑOS DE PRISIÓN, ACCESORIAS LEGALES y COSTAS (arts. 4; 5; 12; 29, inc. 3º; 45 del Código Penal y art. art.15 inc. "c" de la Ley 24.769).

5º) RECHAZAR el pedido de *inconstitucionalidad* del artículo 15 inciso c de la Ley 24.769, solicitado por la Sra. Defensora Pública Oficial Dra. Susana Beatriz Criado Ayán, por los fundamentos expuestos en el acuerdo precedente.

6º) CONDENAR a **RICARDO GALARZA**, de nacionalidad argentina, titular del D.N.I. N° 13.281.747, de filiación consignada *ut supra*, COMO



COAUTOR PENALMENTE RESPONSABLE DEL DELITO DE ASOCIACIÓN ILÍCITA FISCAL, en carácter de integrante, A LA PENA DE CUATRO AÑOS DE PRISIÓN, ACCESORIAS LEGALES y COSTAS (arts. 4, 5; 12; 29, inc. 3º; 45 del Código Penal y art. art.15 inc. "c" de la Ley 24.769) ...".

II. Contra dicha decisión, interpusieron recursos de casación las defensas de: a) Ricardo Galarza; b) Luis Oscar Ocampo y; c) Luis Ramón Zayas.

Los remedios incoados fueron denegados por el tribunal *a quo* circunstancia que motivó la presentación directa ante esta Cámara Federal de Casación Penal.

Este Tribunal resolvió hacer lugar a las quejas interpuestas por las defensas, declarar erróneamente denegados los recursos de casación y, en consecuencia, concederlos (Cfr. FPO 12005932/2009/T01/27/RH2, "OCAMPO, Oscar Luis s/ queja", Reg. 1167/21, del 05-08-21; FPO 12005932/2009/T01/28/RH3, "GALARZA, Ricardo s/ queja", Reg. 1168/21, del 05-08-21; FPO 12005932/2009/T01/29/RH4, "ZAYAS, Luis Ramón s/ queja", Reg. 1169/21, del 05-08-21).

III. a) Recurso de casación interpuesto por la defensa de Ricardo Galarza.

Los letrados defensores de Galarza examinaron la admisibilidad formal de la vía intentada y las garantías constitucionales que sostienen la revisión de la sentencia condenatoria penal.

Explicitaron el cumplimiento de los requisitos formales de admisión y señalaron que el remedio intentado enmarcaba los agravios en ambos supuestos del art. 456 del ritual.

Postularon la afectación del derecho de defensa y el principio de imparcialidad.

Señalaron que, en el marco del pedido cursado por el consorte de causa Oscar Luis Ocampo para ser autorizado a egresar del país, el tribunal hizo referencias sobre la gravedad de la imputación, la





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FPO 12005932/2009/TO1/29/CFC1

impertinencia del pedido y la necesidad de dar respuestas a la sociedad ante la comisión de delitos tributarios que, a su juicio, denotaban una clara disposición y prejuicio de los magistrados en favor de la hipótesis acusatoria que trascendía el objeto de análisis de la petición.

Remarcaron el asiduo contacto con los medios periodísticos provinciales del personal judicial y de la querella que, sin duda alguna, deslegitimaban la imparcialidad y medida que debe primar en el desarrollo del proceso penal y en particular, el debate.

Interpretaron que este accionar claramente condicionó la resolución del tribunal que se veía compelido a emitir un veredicto condenatorio pues, de otro lado, lo expresado por los medios de comunicación y en sus propias decisiones anteriores se tornaría ilusorio y contradictorio.

Argumentaron que "*(e)sa actitud del tribunal de adelantar un prejuzgamiento y dar a conocer que admiten en forma expresa la existencia de una presión social que los condiciona en el dictado de sentencia afecta gravemente los derechos de nuestro defendido constituyendo la sentencia un acto injusto y arbitrario...*".

Luego, rememoraron los antecedentes relevantes del caso destacando que la única prueba de cargo existente contra su defendido Galarza eran los dichos de Dora Beatriz Carísimo.

Estimaron que el testimonio de la nombrada resultó contradictorio con respecto a sus anteriores declaraciones y que fue denunciada por el coimputado Ocampo por el delito previsto en el art. 275 del C.P.

Indicaron que no existe indicio o evidencia alguna que abone lo afirmado por la mencionada Carísimo en punto a haber sido invitada por Galarza a conformar la sociedad Establecimiento Estanciera S.A. habiendo sido su intervención voluntaria y consciente.



Si bien declaró ser amiga de la mujer del imputado Galarza cierto es que tal circunstancia fue desmentida por el nombrado.

Asimismo, los recurrentes remarcaron que la testigo expresó no haber suscripto la documentación de la empresa referenciada circunstancia que se contrapuso con el hecho probado de que, de adverso, había firmado numerosos instrumentos y documentos ante escribano público, entidades bancarias y el Fisco, a diferencia de su asistido que no tuvo ninguna intervención de tal naturaleza.

Relevaron que si bien aquella declarante mencionó haber recibidos llamados de parte del Banco Bisel S.A. respecto de deudas contraídas presuntamente por la firma Establecimiento Estanciera S.A. omitió declarar que nunca pudo abrir cuentas en esa entidad en favor de la persona jurídica referenciada pues ella mantenía deudas personales con la institución que la inhabilitaban a realizar el trámite y en razón de ellas pesaban sobre su persona diversas cautelares.

Argumentaron que en virtud de ello la presidencia de la firma fue cedida a la Sra. Rojas para que pudiera concretar aquella gestión.

Indicaron que si bien la testigo señaló no tener interés en la causa cierto es que, cuando fue interrogada, afirmó sentirse enojada por cuanto esperaba obtener una ganancia con su inversión en la firma Establecimiento Estanciera S.A. y que ello no aconteció teniendo necesidades económicas que no pudo cubrir.

Expusieron que la Sra. Carísimo declaró en sede administrativa que la empresa era fantasma y ello con llevó a su inclusión por parte del Fisco en la base A.P.O.C.

Ahora bien, explicaron que tal afirmación no se condice con la realidad de la empresa, pues ella contaba con empleados, bienes, un establecimiento habilitado municipalmente y por el Instituto Nacional de la Yerba Mate -I.N.Y.M.- que actuaron previa





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FPO 12005932/2009/TO1/29/CFC1

constatación de tal extremo y de los productos que comercializaban.

Remarcaron que, en los procedimientos, se secuestraron hojas de ruta del circuito de compraventa de la hoja de yerba, estampillado para su comercialización, documentación de su venta a organismos públicos y privados, entre ellos, la Municipalidad de la Matanza y el Ministerio de Desarrollo Social de la Nación.

Añadieron que se verificaron pagos y acreditaciones bancarias, cancelación de impuestos y la propia A.F.I.P. le extendió en cinco oportunidades certificado fiscal para poder ser proveedora estatal.

De tal modo, los defensores señalaron que no podía validarse, de modo alguno, lo expuesto en la sentencia respecto de que la empresa se trataba de una mera fachada o una firma fantasma.

De igual modo, en cuanto a las empresas presuntamente implicadas en la maniobra detallaron que, muchas de ellas, no tenían vinculación alguna con el imputado Galarza y que presentaban actividad comercial autónoma.

Expusieron que no se había constado la intervención de Galarza en relación con la gestión y las operaciones llevadas a cabo por las firmas: ALIMENTOS SA; NOOR SA; J&J SERVICIOS SRL; LABRADOR FORESTAL SH; MULTIPLE SRL; EXIM MISIONES SRL; TRANQUERA ABIERTA SRL; ESTABLECIMIENTO SAN JUAN SRL.

Más aun denunciaron que el Fisco conocía la falta de injerencia de Galarza en la actividad de estas firmas y, pese a ello, forzó su vinculación con aquellas para sostener su hipótesis acusatoria en contra de sus consortes.

Remarcaron que la única empresa con la que Galarza tenía relación era con la firma OBERA ENVASES SRL. Aquella existía y comercializaba yerba mate, entre otras, las que tenían la marca "Boca Juniors" y "Toto Cue", las operaciones de venta fueron facturadas y bancarizadas.



Informaron que al momento en que Galarza cedió sus cuotas sociales la persona jurídica no tenía deudas tributarias ni siquiera intimaciones o denuncias por irregularidades.

En efecto, cuestionaron lo expuesto en orden a que Galarza coadyuvó a reactivar muchas de las empresas mencionadas pese a que no tenía ninguna vinculación con aquellas ni figuraba autorización, poder o actuación alguna de aquel en favor de los entes en cuestión.

Detallaron las numerosas inconsistencias que presenta la denuncia formulada por la A.F.I.P. y la falta de rigurosidad en la información que presentaron que, en muchas oportunidades, se contraponía con la documentación relevada.

Entre otras, subrayaron que el Fisco afirmó que Establecimiento Estanciera S.A. no pagó nunca impuestos pero cuando fue interrogado el funcionario de la AFIP explicó que ello no era estrictamente así sino que muchas veces la suma a pagar era compensada con retenciones o percepciones y quedaban saldos pequeños a pagar.

Mencionaron que, si bien se afirmó que Ocampo poseía un patrimonio exorbitante, nunca pudieron identificar los supuestos bienes que poseía y que a criterio del fisco no poseían justificación.

Sentado lo expuesto, descalificaron la resolución e indicaron que aquella carecía de ajustada fundamentación.

Destacaron que el tribunal consideró como apócrifas o irreales a las empresas antes mencionadas sin evaluar la evidencia existente en punto a que aquellas eran ciertas, operaban y trabajaban.

Adunaron que los informes valorados a tal fin no tienen firma de funcionario público que dé cuenta de su confección y tiene como único sustento la inclusión de aquellas en la base A.P.O.C.

Respecto de aquellas no surge la existencia de deudas tributarias o reclamos al respecto.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FPO 12005932/2009/TO1/29/CFC1

Asimismo, argumentaron que la sentencia asume que hubo terceros que se beneficiaron con los comprobantes emitidos por estas firmas que no han sido individualizados ni se ha siquiera pormenorizado en que cuantía y respecto de que tributos se habrían beneficiado.

Impugnaron la referencia genérica de que ciertos contribuyentes conformaron determinados ajustes impositivos pues tal valoración no tiene un claro correlato con los hechos pesquisados, en la medida, que no se expone la suma ajustada, la causa del ajuste y los tributos ajustados de forma tal de demostrar su vinculación con la supuesta maniobra endilgada a los acusados.

En orden a la intervención de Galarza desestimaron lo expresado en la sentencia en punto a que su rol habría sido persuadir a la testigo Carísimo de conformar la empresa Establecimiento Estanciera y suscribir numerosa documentación.

En efecto, destacaron que la mencionada integró la sociedad voluntariamente, firmó la documentación necesaria a tal fin sin que se verifique nada extraordinario o fuera de la normalidad y la única que afirma haber sido cooptada para tal propuesta es la propia testigo cuya declaración abundó en inconsistencias.

Destacaron el claro interés que tiene aquella declarante con los hechos del caso.

En ese aspecto, señalaron que no hay prueba alguna que sustente la supuesta conformación de la asociación ilícita entre Galarza, Ocampo y Zayas.

Tampoco se comprobó acto ilícito alguno llevado a cabo por Galarza.

En segundo lugar, referenciaron que la sentencia no respeta las reglas de la sana crítica.

Expusieron que no se había relevado y constatado la comprobación de los elementos que constituyen el tipo objetivo del delito de asociación ilícita fiscal.



A su ver, no se verificó habitualidad ni la comunidad asociativa que la empresa criminal demanda tampoco la finalidad de menoscabo a la hacienda pública.

Remarcaron que siquiera indiciariamente se verificó la comisión de ilícitos tributarios por parte de las empresas que se habrían beneficiado con la maniobra.

Descalificaron la actuación de la Administración Federal de Ingresos Públicos que con estándares que en ocasiones pueden resultar suficientes para iniciar una actuación administrativa pretende se imponga responsabilidad penal.

En ese orden, indicaron que no hay evidencia de perjuicio fiscal específicamente relacionado con la actividad de la supuesta asociación ilícita.

Por otro lado, postularon la inconstitucionalidad del tipo penal aplicado por vulnerar las garantías del art. 18 de la C.N.

Explicaron que el delito no castiga comportamiento sino meros actos preparatorios lo que conlleva un apartamiento injustificado del principio de lesividad.

Agregaron que es un tipo penal de los denominados de peligro abstracto que afrontan al art. 19 de la C.N. pues se incriminan meros acuerdos que no se trasladan a la afectación de terceros.

Relevaron jurisprudencia en apoyo de su hipótesis y evocaron lo expuesto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente "Stanganelli".

Reiteraron que el tipo penal anticipa injustificadamente la imposición del castigo penal y confunde la mera infracción de normas tributarias con la comisión de acciones penalmente relevantes.

Formularon reserva del caso federal.

b) Recurso de casación interpuesto por la defensa de Oscar Luis Ocampo.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FPO 12005932/2009/TO1/29/CFC1

La asistencia técnica del imputado discurrió sobre la admisibilidad de la vía intentada y memoró que se trata de una resolución definitiva de aquellas expresamente previstas en el digesto procesal.

Agregó que, en el caso, se verificaban ambos supuestos del art. 456 del C.P.P.N. y esgrimió que el temperamento adoptado resultaba violatorio del derecho de defensa en juicio y el principio de imparcialidad.

Observó una decisión adoptada por el tribunal tiempo antes del debate en el que la defensa había solicitado autorización para una salida al exterior del país los magistrados hicieron una larga consideración acerca de la petición a la que calificaron como una burla a las instituciones y al orden jurídico dando por hecho la existencia y responsabilidad en el suceso atribuido, mediante referencias a la opinión social y periodística provincial.

Sostiene que tal proceder denotaba un prejuicio de los sentenciantes en intentar dar una imagen ante la sociedad de dureza e inflexibilidad con el delito que lógicamente permitía aventurar el resultado adverso del juicio oral, aun cuando no se había producido ni ventilado la prueba en el contradictorio del debate.

Cuestionó el modo en que el poder judicial y la querella dieron información precisa y circunstanciada de la causa a los medios periodísticos locales extremo que a la larga iba a disponer previsiblemente la solución condenatoria.

En segundo término, señaló que la fundamentación del resolutorio era deficiente y arbitraria pues se apoyaba en hechos no probados, recurriendo a fórmulas genéricas y presunciones que no permiten sostener la certeza requerida para la condena.

Destacó que se tuvieron como apócrifos a diversos proveedores sin que ello se hubiera acreditado pues tal conclusión se sostuvo únicamente



en informes confeccionados por el Fisco, sin firma del funcionario actuante y con sustento en el hecho de que algunos de tales contribuyentes habían sido dados de alta en la base APOC.

Arguyó que ninguno de tales proveedores fue citado a los efectos de poder verificar justamente su existencia y su realidad económica.

Más aun subrayó que la firma Establecimiento Estanciera SA era una empresa regularmente constituida que fue proveedora del estado. Y si bien sus socios alegan desconocerla cierto es que suscribieron los documentos de constitución, transmisión de cuotas y la persona jurídica efectivamente contrató con el Estado y tributó.

Remarcó que las accionistas fueron denunciadas por falso testimonio en razón de los dichos vertidos en el juicio. Asimismo, explicó que de los supuestos usuarios de facturas apócrifas hubo un solo contribuyente que habría sido denunciado penalmente por evasión pero sin éxito pues se acogió a una moratoria.

Del resto de los presuntos beneficiarios de aquella documentación no se comprobó la existencia de maniobras ilícitas o de un aprovechamiento penalmente relevante.

Descalificó lo afirmado genéricamente de que varios de los usuarios habían logrado evitar una imputación penal pues conformaron el correspondiente ajuste.

Señaló que tal afirmación no tiene sustento probatorio alguno por cuanto no se han identificado los mentados contribuyentes ni los montos de las operaciones ni el alegado perjuicio fiscal, desconociéndose si efectivamente la maniobra denunciada e informada por el Fisco alcanzaba los umbrales mínimos para ser tipificada como delictiva bajo la figura de evasión.

Puntualizó el caso de la firma Establecimiento Santa Ana S.A. y explicó que conformó





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FPO 12005932/2009/TO1/29/CFC1

un ajuste pero que ello no puede vincularse con la maniobra sino a una diferencia entre el Fisco y un contribuyente que este último resuelve de ese modo motivado por razones que se desconocen pero que claramente pueden responder a criterios de utilidad, económicos o financieros.

En tercer lugar, en cuanto a la atribución de responsabilidad a su defendido sostuvo que la sentencia se verificaba abiertamente contradictoria.

Explicó que los jueces postularon que el aquel no tomaba decisiones en orden a la supuesta maniobra delictiva pero le endilgan la calidad de organizador.

Afirmó la defensa que la decisión reconoce que la intervención de Ocampo habría estado restringida a cuestiones de asesoramiento técnico fungible y que podía haber sido llevada a cabo por cualquier gestor.

Indicó que no se había logrado siquiera acreditar la participación de Ocampo en delito alguno y que la aplicación de la agravante de organizador no estaba mínimamente fundada.

Señaló que no estaba corroborada la exigencia de habitualidad que demanda la figura legal escogida por el tribunal y concluyó que en la causa no había acto alguno individualizado que permitiera sostener que Ocampo se había desempeñado ilícitamente, limitándose sus intervenciones a la realización de actos propios de su actividad profesional.

En ese sentido, la defensa argumentó que la decisión es violatoria de la sana crítica pues luego de relevar la realización de numerosas acciones por parte de Ocampo, en calidad de gestor, que resultan lícitas tilda de delictiva su conducta.

Memoró que la sentencia afirmó que "...Ocampo cumplía tareas de gestor, que no tomaba decisiones en la supuesta organización, estaba autorizado a realizar trámites ante organismos públicos, señala también ...su defensa aporto numerosos testigos, agentes de AFIP,



Rentas y Municipalidad, se basó en probar que se limitaba a realizar trabajos de gestoría (confirmado por esos testigos) y Trabajo que nunca fue cuestionado por el Ministerio Público Fiscal...".

Postuló la defensa "...*¿Cómo es posible ser un organizador de una asociación ilícita en la que no puede organizar nada? Este razonamiento es absurdo, ilegal e insulta a la lógica racional...*".

Explicó que se le endilgó haber participado en la constitución de sociedades fantasmas pero que ello no fue acreditado y que, aun en el eventual caso de que se hubiera tenido por comprobado, ello no implica la responsabilidad de su defendido que se limita a realizar trámites de gestoría ante los organismos públicos.

Expuso que Ocampo fue contratado para "...*presentar y retirar del Registro Público de Comercio la documentación de la empresa ya constituida y de acompañar a la AFIP a las socias a registrar su firma e inscribirle en los impuestos, todo ese trabajo fue correctamente realizado...*".

Cuestionó que se lo hubiera tenido por apoderado de diversas firmas cuando en realidad había estado autorizado para realizar trámites ante la A.F.I.P, circunstancia que el Fisco reconoció es diversa y se limita únicamente a una gestión concreta en la que contribuyente presta conformidad para que un tercero lo lleve adelante.

En cuarto orden, criticó la interpretación que se realizó del tipo penal pues a su ver no se corroboraron los elementos exigidos por la figura legal.

Observó que el delito de asociación ilícita fiscal según la ley 24.769 demanda: a) una organización o asociación; b) un mínimo de tres personas que la conformen; c) habitualidad; d) la finalidad de cometer los delitos tipificados en el régimen penal tributario.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FPO 12005932/2009/TO1/29/CFC1

Remarcó que el tipo subjetivo requería una conducta dolosa únicamente derivada del dolo directo que en el caso no se había verificado.

Tampoco se había comprobado más allá de la concurrencia de personas la existencia de una comunidad asociativa y la existencia de una conexión intelectual y volitiva entre su defendido y los coimputados.

En ese orden, postuló que la intervención de Ocampo se limitaba a la derivada de la contratación específica y particular de sus actividades como gestor respecto de trámites particulares, tarea que ejecuta como medio de vida y que llevaba a cabo de modo previo a los hechos aquí analizados y aun con posterioridad a los mismos.

Agregó que el hecho de tener un conocimiento particular y ofrecer su trabajo para la realización de trámites de modo alguno puede ser la causa para sustentar su participación en una maniobra delictiva sin caer en una suerte de derecho penal de autor.

Con todo, cuestionó que la sentencia no haya siquiera tratado o examinado la concurrencia de los elementos del tipo subjetivo y en particular, del dolo antes mencionado.

Finalmente, criticó severamente el desempeño de la Administración Federal de Ingresos Públicos en el marco del proceso penal.

Destacó la existencia de numerosos hechos falsos e inconsistencias en los informes presentados.

Concretamente, la falta de determinación de las deudas que supuestamente se originaron a partir del uso de los comprobantes reputados como apócrifos.

Memoró que en la causa no se aportaron informes finales de inspección ni determinaciones de deuda de oficio o con base presunta no encontrándose verificado la disposición de la organización a la comisión de delitos tal como lo exige la norma.

Asimismo, discurrió sobre la calificación de proveedores como apócrifos pues tal encuadre fue



llevado adelante sin que se diera cuenta específica de qué modo ello ha sido determinado. El informe sopesado no está suscripto por funcionario alguno y solo menciona su inclusión en la base A.P.O.C.

Observó que los informes de los contribuyentes Exim Misiones SRL, Cooperativa Agropecuaria Colonia Alegría Limitada, Antorilla SRL, Salto Encantado Argentina S.A., Posadas Conford SRL, Oberá Envases SRL, Establecimiento Estanciera S.A. y J&J Servicios SRL no poseen sello y se desconoce quién lo confeccionó, de qué modo y con qué sustento.

Concluyó que "...la sentencia recurrida se basa en hipótesis conjeturales y suposiciones respecto a que la supuesta organización habría ayudado a alguien -no sabemos a quién- a cometer delitos penales tributarios -pero no sabemos cuál- respecto de tributo nacionales -que no han sido identificados-, que perjudicó gravemente al Estado -no sabemos cómo- y por sumas millonarias -no sabemos cuánto-...".

En virtud de todo ello, tildó la condena de arbitraría y formuló reserva del caso federal.

c) Recurso de casación interpuesto por la defensa de Luis Ramón Zayas.

El abogado defensor de Zayas detalló el cumplimiento de los requisitos de admisibilidad de la vía procesal intentada.

Encauzó la impugnación en ambos supuestos del art. 456 del C.P.P.N.

Indicó que el temperamento adoptado resultaba arbitrario por incurrir en una errónea aplicación legal al tiempo que resultaba genérico e indeterminado al no detallar con rigurosidad la maniobra y las presuntas acciones vinculadas a la organización que derivaron en la amenaza del bien jurídico.

Asimismo, postuló la nulidad por afectación del derecho de defensa indicando el letrado que su predecesor no cumplió diligentemente su misión y sumió a su defendido en un claro estado de indefensión.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FPO 12005932/2009/TO1/29/CFC1

Sentado ello, referenció los hechos tenidos por comprobados en la causa e indicó que el tribunal se limitó a tener por acreditada la hipótesis de la acusación sin reparar que la supuesta maniobra endilgada implicaba la intervención de múltiples personas más que no fueron siquiera investigadas.

A partir de esta falencia sostuvo que no podía tenerse por acreditada la tesis sin considerar la intervención de las restantes personas físicas y jurídicas mencionadas que podía, sin duda alguna, ser de relevancia en el conocimiento preciso y riguroso de los hechos y la intervención que podría caberles.

En ese contexto, mencionó entre otros a Daniel Alberto Salvo, Alejandro Ramon Báez, Junges Jorge Alberto y EXIM Misiones SRL.

Desde tal perspectiva, en primer lugar, criticó severamente la valoración del testimonio de la Sra. Carísimo.

Sostuvo que lo declarado en el debate se verificaba cuanto menos contradictorio y llamativo en orden a no ajustarse a las pautas de la normalidad.

Observó que la testigo expresó haber sido contratada como secretaria pero al mismo tiempo indicó no tener un horario laboral fijo y dedicarse a temas administrativos encomendados por Zayas.

Subrayó que la declarante mencionó no conocer la operatoria de la firma y su actividad pero luego explicó que Establecimiento Financiera S.A. se dedicaba a la comercialización de yerba mate.

Remarcó que aquella refirió que Zayas no resultaría ser el dueño de la empresa sino un mandatario aunque no precisó de quien.

El recurrente se preguntó "...cómo si tenía desconocimiento como se principia en el relato de la sentencia, ahora venga con tantos datos a denunciar la operatoria de una firma que desconocía y nada sabia..." .

Prosigue indicando que, de adverso a lo declarado por la testigo y la valoración expuesta en la sentencia, se verifica que la misma participó en la



constitución de la sociedad en el año 2005, suscribiendo el correspondiente instrumento público ante notario, extendió Formulario F3283 en favor de Luis Ocampo para realizar trámites ante la A.F.I.P. y, se presentó ante el Banco Bisel a realizar las gestiones de apertura de cuentas.

Postuló que los hechos referenciados permiten valorar, a diferencia de lo esgrimido en la sentencia, que la testigo tenía un conocimiento concreto de la empresa y participaba en ella con libertad no resultando razonable tener por cierto sus afirmaciones en punto a su desconocimiento sobre la existencia de la firma y su participación en ella.

Manifestó que a la declarante le comprendían las generales de la ley y que tal circunstancia no fue expresada en su declaración ni tampoco apreciada por los sentenciantes.

En segundo término, impugnó la plataforma fáctica tenida por acreditada pues estimo que aquella resultaba por demás genérica y abstracta.

Expuso que la sentencia no da cuenta de los pormenores de la maniobra y si bien se indica que se habrían expedido facturas apócrifas no da detalles de que documentación se trata, tampoco individualiza quien en concreto las utilizó y a partir de allí, como ello impactó en la tributación de las firmas que se habrían beneficiado con la actividad ilícita.

Cuestionó que no se ha relevado aquella actividad de manera mínimamente rigurosa y que únicamente se haya señalado que varios contribuyentes habrían conformado los ajustes propiciados por el Fisco, circunstancia que a su ver no permite extraer conclusión alguna incriminante.

Destacó que la única referencia concreta es la existencia de una denuncia penal tributaria que no prosperó y que tampoco fue debidamente examinada para vincularla concretamente con los acusados.

Se preguntó "...por qué no se detallan los clientes y los montos favorecidos y vendidos como





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FPO 12005932/2009/TO1/29/CFC1

créditos fiscales como medio para que grandes empresas burlen a través de ello la base imponible para poder deducir los impuestos...

...puede comprobarse cualquier cosa, pero debe traducirse en la sentencia, montos, ejercicios fiscales y montos evadidos, deben establecerse CUIT y empresas que hicieron valer créditos fiscales inexistentes para pagar menos impuestos...".

Postuló la aplicación de la ley 27.430 por resultar a su ver más favorable a su defendido e indicó que la sentencia resultaba invalida por no haberla considerado oportunamente pues, a su ver ello, era necesario para evaluar si la maniobra específicamente estaba destinada a la comisión de ilícitos penales tributarios según los elementos cuantitativos actualmente vigentes.

A su ver, la sentencia desconoce el *onus probandi* y el principio de inocencia pues, ante la insuficiencia de la prueba producida y las inconsistencias de la tesis acusatoria, optó por validarla sin fallar en favor del imputado.

De otro lado, descalificó el *quantum* de la pena en tanto el tribunal se limitó a referenciar genéricamente los arts. 40 y 41 del C.P. sin relacionarlos con las particulares condiciones de su asistido, en particular, el tiempo transcurrido, la edad, la falta de antecedentes y causas penales y sus lazos con la comunidad.

Formuló reserva del caso federal.

IV. Durante el término de oficina previsto por los arts. 465 y 466 del C.P.P.N., las partes no efectuaron presentaciones.

V. Con fecha 10 de noviembre de 2022, se cumplieron las previsiones del art. 468 del C.P.P.N., oportunidad en que la querella Administración Federal de Ingresos Públicos y las defensas de Luis Ramón Zayas, Oscar Luis Ocampo y Ricardo Galarza efectuaron presentaciones.



La defensa de Zayas reiteró las consideraciones expuestas en su libelo recursivo y señaló que la investigación de los hechos había resultado deficiente pues no se había ahondado en la examinación de las personas físicas o jurídicas relevadas por el propio Fisco.

Añadió que la aplicación del agravante en razón de la calidad de jefe de la organización que fuera enrostrada a su defendido resultó prematura y contradictoria en la medida que la propia sentencia ordena que sean investigadas otras personas por los hechos ventilados en la causa.

Por su parte, la defensa de Ocampo y Galarza indicó que la sentencia tuvo por probado el elemento subjetivo -dolo- sin prueba alguna y en desconocimiento de aquella producida en el debate.

Observó que su defendido Ocampo llevó adelante similares tareas a las descriptas respecto del contador Leandro García, quien a diferencia de su defendido fue absuelto.

En ese sentido, señaló que los propios testigos del Fisco nacional y provincial reconocían a Ocampo como un gestor de trámites, de trabajo independiente.

Expuso que el trabajo de gestoría del mencionado no podía ser equiparado a una intervención penalmente relevante en los hechos pues, aquel no tomaba decisiones, sino que encauzaba los procedimientos requeridos por sus clientes.

Destacó que su actividad fue llevada en legal forma y que se trata de su medio de vida aun hasta la fecha.

Por otra parte, el Dr. Bilinski expuso oralmente y profundizó sus consideraciones sobre el caso.

Enfatizó que el tribunal *a quo* tenía un claro prejuicio en punto a la resolución del caso y que, tan es así, que siquiera concedió el recurso de casación interpuesto pese a la consolidad doctrina de la Corte





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FPO 12005932/2009/TO1/29/CFC1

Suprema de Justicia de la Nación en punto al derecho a la revisión de la sentencia condenatoria.

Remarcó que el testimonio de la Sra. Carísimo era cuestionable y que tuvo numerosos contactos, en reparticiones públicas como en su propio domicilio, con agentes del Fisco vinculados con el impulso de la causa en cuestión, extremo reconocido por la propia declarante.

Explicó que no se le dio tratamiento alguno a la denuncia por falso testimonio formulada contra la mencionada testigo.

En cuanto a los hechos, expuso que su asistido Ocampo no constituyó ninguna de las sociedades investigadas -extremo que observó fue afirmado erróneamente en la sentencia- y solo contaba con autorizaciones para seguir e impulsar la gestión de trámites ante el Fisco.

Cuestionó que se le reprochara la calidad de organizador pese a que los mismos jueces reconocieron que no tomaba decisiones en relación con la actividad ilícita enrostrada.

Desconoció la caracterización de Establecimiento Estanciera como empresa fantasma y señaló que no se valoró las innumerables operaciones realizadas con el Estado Nacional, el gobierno de la provincia de Misiones y del Chaco, como así también diversos municipios del país, contando en aquellas oportunidades con los respectivos certificados fiscales.

Impugnó que no se aportara a la causa ninguna de las facturas o comprobantes apócrifos cuya emisión se enrostraba ni los balances contables puestos en duda.

Sentado ello, hicieron uso de la palabra los imputados Galarza y Ocampo.

El primero destacó no tener relación alguna con Rojas y respecto de la Sra. Carísimo señaló que no la obligó de modo alguno a suscribir ni a intervenir en negocio alguno y que su relación con ella no era



más que la de un simple conocido. Adunó que tenía vinculación la firma Oberá Envases SRL pero que su calidad de socio cesó durante el mes de mayo de 2007, oportunidad en la que transfirió su participación a Zayas, aproximadamente dos años antes de los hechos aquí examinados.

Indicó que aquella operación fue debidamente publicada en el boletín oficial y que la empresa comercializaba envases de yerba mate y en algunos casos, envasaba dicho producto, extremo que se podía acreditar de las operaciones que se había llevado a cabo durante su gestión.

Solicitó que se revise la decisión pues el devenir de esta causa lo sorprendió y lo afectó profundamente.

El segundo señaló que su trabajo era el de gestor, observó que la actividad la desempeñaba desde antes de los hechos y que aun a la fecha la llevaba adelante por constituir su medio de vida. Indicó que nunca tuvo antecedentes ni situaciones problemáticas en relación con su tarea y que es el medio de sustento para sí y su familia. Explicó que muchos de los testigos de las reparticiones públicas lo conocían y que manifestaban su sorpresa por la imputación que se le formulaba. Solicitó se revise el temperamento condenatorio con exhaustivo detalle pues no tenía responsabilidad con los hechos.

De otro lado, la A.F.I.P. en su presentación rememoró los hechos que había denunciado y relevó los agravios expuestos por los recurrentes.

Desestimó los gravámenes esbozados por la defensa de Zayas e indicó que la alegada situación de indefensión no fue invocada con sustento probatorio suficiente.

Descalificó la alegada inconstitucionalidad del tipo penal examinado, señalando el carácter genérico de la fundamentación del recurso incoado y cuestionó el examen probatorio propuesto por aquella parte por su falta de rigurosidad.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FPO 12005932/2009/T01/29/CFC1

En cuanto a los acusados Galarza y Ocampo discurrió sobre sus agravios y postuló su rechazo.

Respecto de la denuncia de falso testimonio expuso que aquel expediente se encuentra afectado a una cuestión de competencia en orden a la intervención de la justicia provincial e indica que aquella causa no avanzó sustancialmente por lo que no puede ser apreciada en favor de la defensa.

En cuanto a la habitualidad del tipo de asociación ilícita fiscal y la conducta de Galarza remarcó que el tipo penal no exige tal nota en el actuar de aquel y que basta con la captación de una única persona para considerarlo integrante del colectivo criminal.

Postuló que las críticas en punto a las actuaciones administrativas llevadas a cabo respecto de los presuntos usuarios de los comprobantes apócrifos -en particular, la falta de determinación de oficio- son una mera reedición de aquellas intentadas en el debate y que no corresponde examinarlas a la hora de evaluar la tipicidad de los hechos en los términos de la figura del art. 15 inc. c) del régimen penal tributario.

Descalificó los cuestionamientos en orden a la concurrencia del elemento subjetivo y señaló que Ocampo tenía experiencia suficiente en su calidad de gestor para poder advertir la relevancia de su aporte a la maniobra y el carácter ilícito de lo actuado por su coimputado Zayas.

El representante del Ministerio Público Fiscal no realizó presentaciones.

Superada dicha etapa procesal y efectuado el sorteo de ley para que los jueces emitan su voto, resultó el siguiente orden: Javier Carbajo, Gustavo M. Hornos y Mariano Hernán Borinsky.

El señor juez Javier Carbajo dijo:

I. Sin perjuicio de lo expuesto al momento de examinar las presentaciones directas incoadas por las defensas (Cfr. FPO 12005932/2009/T01/27/RH2, "OCAMPO,



Oscar Luis s/ queja", Reg. 1167/21, del 05-08-21; FPO 12005932/2009/T01/28/RH3, "GALARZA, Ricardo s/ queja", Reg. 1168/21, del 05-08-21; FPO 12005932/2009/T01/29/RH4, "ZAYAS, Luis Ramón s/ queja", Reg. 1169/21, del 05-08-21), estimo pertinente reiterar que los recursos interpuestos satisfacen las exigencias de admisibilidad.

Debo remarcar que la resolución impugnada es de aquellas específicamente previstas en el art. 457 del C.P.P.N. y las partes se encuentran legitimadas para así hacerlo (art. 459, *ibidem*) al tiempo que sus presentaciones cumplen con los requisitos formales de temporaneidad y fundamentación previstos en el art. 463 del digesto formal citado.

Asimismo, el control se impone de conformidad con lo previsto al respecto por las normas constitucionales y convencionales vigentes (arts. 18 y 75, inc. 22 de la C.N.; 14.5 del P.I.D.C.y P. y 8.2.h de la C.A.D.H.), a fin de garantizar el derecho de los imputados a someter el fallo condenatorio a consideración de un Tribunal Superior para su amplia y eficaz revisión.

En este sentido, cobra vocación aplicativa la doctrina emanada de la C.S.J.N. en el precedente "Casal" (Fallos: 328:3399), pues al tratarse, en la especie, de las impugnaciones de una sentencia de condena, su estudio debe efectuarse de acuerdo con los estándares de ese fallo, a cuyo tenor se exige que el tribunal de casación "... deb(a) agotar el esfuerzo por revisar todo lo que pueda revisar, o sea, por agotar la revisión de lo revisable... el art. 456 del Código Procesal Penal de la Nación debe entenderse en el sentido de que habilita a una revisión amplia de la sentencia, todo lo extensa que sea posible, al máximo esfuerzo de revisión de los jueces de casación, conforme a las posibilidades y constancias de cada caso particular..."; y que "... lo único no revisable es lo que surja directa y únicamente de la inmediación...".





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FPO 12005932/2009/TO1/29/CFC1

II. a) de los planteos de nulidad incoados por los recurrentes.

Por una cuestión de prelación lógica estimo que debe atenderse, primeramente, estos cuestionamientos que, de tener recepción favorable, tornarían innecesario el análisis de los restantes agravios esbozados.

En primer lugar, la defensa de Ocampo y de Galarza se agravió de la afectación de la garantía de imparcialidad denotada en el tratamiento efectuado por los jueces del tribunal, de forma previa a emitir su veredicto, en anteriores intervenciones de la causa en la que anticipaban su inclinación hacia la tesis incriminatoria en perjuicio de sus defendidos.

Adunó la publicación en los medios de comunicación provinciales de hitos procesales que fueron valorados por el tribunal como elementos que justificaban un endurecimiento de su posición en contra de las personas investigadas a quienes les asistía el estado de inocencia.

Sentado lo expuesto, adelanto que los cuestionamientos en punto a la pertinencia de las referencias efectuadas por los magistrados para fundar anteriores decisiones resultan insuficientes para demostrar la afectación concreta de la invocada garantía de la imparcialidad.

En efecto, la impresión acerca de la gravedad de las conductas pesquisadas, con apoyo en un recorte periodístico, no importa desconocer las pautas y reglas procesales ni anticipar un juicio de responsabilidad sobre los hechos que luego fueron ventilados en el debate, con oportuna intervención de las partes.

Por otro lado, la vía procesal para requerir el apartamiento de un magistrado es naturalmente aquella prevista en Título III, Capítulo V, del Código Procesal Penal de la Nación cuyas causales resultan ser de interpretación taxativa y restrictiva.



Ahora bien, no es posible desconocer que ello no importa dejar de lado casos en los que se pueda advertir una concurrencia del invocado derecho constitucional, tal como fuera relevado en el precedente "Llerena" de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (Fallos: 328:1491), pero el examen de la cuestión en aquellos términos requiere una demostración rigurosa del supuesto de parcialidad que en el presente no se verifica.

En ese orden, no puedo dejar de memorar los principios que nutren la cuestión y que fueron evocados por el Máximo Tribunal en diversas intervenciones.

Así, se ha indicado en punto a su carácter excepcional que "...la recusación, se encuentra establecida para casos extraordinarios, teniendo en cuenta que su aplicación provoca el desplazamiento de la legal y normal competencia de los jueces y la consecuente alteración del principio constitucional del juez natural (artículo 18, Constitución Nacional; Fallos: 319:758; 326:1512, entre otros)..." (Fallos: 345:208) .

En esa oportunidad, el Cimero Tribunal refutó los argumentos defensistas observando que las circunstancias que motiven la pretensión de apartamiento deben sustentarse en "hechos demostrados", "razones legítimas" o "circunstancias externas" que con "seriedad" importen un concreta y particular sospecha de parcialidad.

Desde esa perspectiva, la apreciación de la gravedad de los delitos económicos y en particular, de los tributarios no denota la concurrencia de esas causales pues no importó un juicio de responsabilidad sobre el hecho concreto al tiempo que recoge una preocupación que la propia Corte Suprema de Justicia de la Nación también ha expresado en sus intervenciones.

Vale recordar que en el precedente "Vidal" señaló que "...uno de los peores males que el país





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FPO 12005932/2009/TO1/29/CFC1

soporta es el gravísimo perjuicio social causado por la ilegítima afectación del régimen de los ingresos públicos que proviene de la evasión o bien de la extensa demora en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y que, en la medida en que su competencia lo autorice, los jueces tienen el deber de contribuir a la aminoración de esos dañosos factores..." (Fallos: 344:3156).

Desde esta perspectiva, la referencia a la gravedad de los sucesos, en el marco de una decisión adoptada con sustento normativo, no importa de modo alguno un supuesto que objetiva y ciertamente denote la existencia de un particular prejuicio que permita poner en jaque la imparcialidad.

A partir de estas consideraciones, estimo que el planteo defensista no logra demostrar ni sustentar ajustadamente circunstancias procesales que permitan abonar su pretensión pues se limita a la invocación aislada de una resolución adoptada en el marco del mismo proceso que, por sí misma, no evidencia un adelantamiento de juicio o la existencia de un posicionamiento que importe la conculcación de la imparcialidad.

En segundo lugar, el letrado representante de Zayas propició la invalidez de lo actuado por afectación del derecho de defensa indicando que su predecesor en esa instancia no cumplió diligentemente su misión y sumió a su defendido en un claro estado de indefensión.

Al respecto, sin perjuicio del grave juicio emitido sobre el trabajo de un colega, se advierte que en el recurso no se brindan precisiones ni detalles que ciertamente expongan la hipótesis invocada pues sus críticas se ciñen a la exposición de planteos e interpretaciones legales que, estima, de haberse realizado anteriormente, podrían haber favorecido a su defendido.

En cuanto a tales defensas, su procedencia y pertinencia, a más de que se verifican conjeturales,



no expresan una intervención deficiente del letrado anterior que pudiera equipararse a la omisión en la participación de actos procesales relevantes o en el consentimiento irrazonable o infundados de actos lesivos a las prerrogativas de su asistido.

En efecto, la mera alegación acerca del modo en que el actual letrado hubiera conducido la defensa de su defendido en las etapas anteriores precluidas no descalifica ni denota la arbitrariedad o abierta negligencia de lo hecho por el anterior profesional del derecho.

En virtud de ello, considero que este planteo no logra demostrar ni el presupuesto de partida -a saber, la deficiencia del ejercicio del derecho de defensa- ni la consecuencia necesaria invocada -un estado de indefensión- por lo que no puede ser tampoco de recibo.

b) de la materialidad de los hechos imputados.

Los recurrentes han cuestionado, desde diversos puntos de vista, la fundamentación de la sentencia por estimarla deficiente, irrazonable y contraria al principio de inocencia.

Ello torna necesario relevar los fundamentos del temperamento condenatorio emitido por el tribunal de la instancia anterior.

Vale memorar que el *a quo* tuvo por comprobada la hipótesis acusatoria en relación con la existencia de una asociación ilícita fiscal compuesta por tres personas, a saber: Luis Ramón Zayas, en calidad de jefe, Oscar Luis Ocampo, en rol de organizador y Ricardo Galarza, como integrante.

Los magistrados indicaron que se tuvo por verificado que los acusados "...con carácter de permanencia en el tiempo, han acordado sus voluntades para cometer un número indeterminado de hechos ilícitos, enmarcados en el ámbito tributario, previstos y reprimidos por ley 24.769, en perjuicio del orden público y de la función financiera del





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FPO 12005932/2009/TO1/29/CFC1

estado, a través de prestanombres y/o empresas desactivadas para crear contribuyentes que operaban principalmente en el mercado de yerba mate en sus primeras etapas de producción, recolección secado, etc., a los fines de generar créditos fiscales y costos ficticios, actuando como intermediarios entre productores primarios y secaderos respecto de molinos y envasadoras, favoreciendo de esta manera al blanqueo de operaciones de grandes empresas (molinos de yerba mate) quienes posteriormente comercializaban el producto final y obtenían los mayores márgenes de utilidad, abultando así el crédito fiscal del impuesto al valor agregado (I.V.A) que declaraban, y reduciendo la base imponible sobre la que se calcula el impuesto a las ganancias, que exteriorizaban ante el Fisco Nacional...".

Indicaron que el accionar de la agrupación se inició con anterioridad al año 2005 -año de constitución de la empresa Establecimiento Estanciera S.A- mediante la reactivación de otras empresas y razones sociales que se hallaban inactivas, circunstancia que habría comenzado durante el año 2003.

Los jueces estimaron que la dinámica era la puesta en funcionamiento de empresas inactivas como era el caso de: Noor S.A; Tranquera Abierta S.R.L; Oberá Envases S.R.L; Establecimiento San Juan S.R.L; y la constitución de nuevos contribuyentes, como ser: Establecimiento Estanciera S.A; Luis Jorge Reca, Daniel Alberto Salvo y Luis Junges.

Detallaron que Zayas estaba implicado en la constitución de las siguientes firmas:

i) Alimentos S.A, fue constituida mediante poder especial de administración otorgado a Luis Ramón ZAYAS y, que se había hallado una cesión de acciones de dicha firma representada por Leandro Leonel García al mencionado Zayas.

ii) Noor S.A, constituida por Luis Beltrán Álvarez, Elsa Esther Paliottini y Luis Ramón Zayas,



como presidente del Directorio, siendo también representante legal y firmante de una cuenta bancaria de la empresa, habiéndose hallado flujo de fondos, Actas de asambleas, Escrituras, de la entidad.

iii) Oberá Envases SRL, de la que la sentencia dio cuenta de la documentación hallada sin dar detalles sobre su integración y composición accionaria.

iv) J&J Servicios SRL, la sentencia sopesó que Luis Ramón Zayas, aparece como firmante de una cuenta bancaria de esta empresa en el Banco de la Nación Argentina y otra del Banco Macro SA cta.

v) Labrador Forestal S.H., a fs. 78/84 los jueces afirmaron que constaba la intervención de Luis Ramón Zayas en virtud del hallazgo de un poder general de administración y disposición de la firma, siendo que al momento de la sentencia registraba su baja ante la A.F.I.P. por el incumplimiento de presentación de varias declaraciones juradas.

vi) Múltiple S.R.L., respecto de la cual la sentencia afirma que se constató la intervención de Luis Ramón Zayas según la información expuesta en el Boletín Oficial de fecha 22/12/2003.

De otro lado, efectuaron distintas apreciaciones en relación con otras personas jurídicas, a saber:

i) Establecimiento Estanciera S.A., de las cuales resultan socias en partes iguales Gloria Concepción Rojas y Dora Beatriz Carísimo, quienes fueron denunciantes en estas actuaciones, destacando los jueces que ellas no tenían capacidad económica para el negocio desplegado por la firma habiendo declarado la primera ser empleada de Zayas y la segunda haber prestado su nombre para la empresa como parte de una propuesta de negocios expuesta por el imputado Galarza.

En cuanto a la firma se verificó que tenía varios clientes, entre ellos: Grupo Colonia SRL,





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FPO 12005932/2009/TO1/29/CFC1

Establecimiento Santa Ana SA, Holowaty Hugo Oscar, Olazul SA, Municipalidad de la Matanza.

También que poseía diversos proveedores, entre ellos: Tranquera Abierta SRL, Báez Ramón Alejandro, Organización Acuario SRL, Incoa SRL, Salvo Daniel Alberto, Oberá Envases SRL, Establecimiento San Juan SRL Holowaty Hugo Oscar, Martín y CIA. Ltda. SA, Sami SRL y Maju SA.

La decisión apreció que “*no obstante secuestrarse registros contables, no se encontró la documental de respaldo sistemáticamente ordenada, sino que la misma fue parcialmente detectada en varios de los domicilios allanado...*”.

Los magistrados observaron que uno de los principales proveedores apócrifos de Establecimiento Estanciera era Luis Jorge Reca de quien no constaba inscripción ante el Instituto Nacional de la Yerba Mate y que fue desconocido en varias circularizaciones efectuadas por la A.F.I.P.

También apreciaron que Tranquera Abierta aparecía como proveedor apócrifo indicando que si bien sus accionistas eran dos personas individualizadas como Souriau y Galeano, los imputados Ocampo y Zayas poseían cada uno de ellos un poder amplio de administración y disposición, habiéndose encontrado el sello de Souriau en el domicilio de Zayas junto con talonarios de facturación.

De otro lado, estimaron que a partir del informe del Ministerio de Salud Pública de la Provincia -Inspección Departamento de Alimentos- efectuado junto con personal del I.N.Y.M, que en el domicilio comercial de Establecimiento Estanciera S.A. no había actividad laboral.

ii) Oberá Envases S.R.L. Apreciaron que se secuestró documentación en el domicilio de Zayas y el contrato constitutivo en el de Galarza.

Adunaron que en uno de los equipos informáticos se encontró un archivo donde se detallaba la venta de IVA de esta empresa a la anterior



Establecimiento Financiera S.A. y que había sido proveedora de otras firmas que conformaron los ajustes del Fisco respecto de tales erogaciones.

iii) J&J Servicios S.R.L. Los magistrados apreciaron que el objeto declarado de la empresa mencionada era la actividad yerbatera.

A los efectos de examinar la imputación sopesaron que la firma se había constituido en el año 2003, con domicilio legal y fiscal coincidente con el de Galarza, y que sus socios originarios cedieron sus cuotas sociales a Hilda Apes (esposa de Galarza) y Luis Zayas.

Apreciaron también que en el domicilio alternativo de Galarza, sito en la calle Salta 635 de Oberá, se encontraron los estados contables de esta firma, su contrato constitutivo de esta sociedad y un contrato de cesión de cuotas sociales y en el domicilio fiscal de Establecimiento Estanciera S.A, se secuestró el contrato de Cesión de cuotas a favor de Apes y Zayas.

Observaron que la firma poseía documentada operaciones de compra de yerba mate a Luis Jorge Reca y Oberá envases, a quienes consideraron proveedores apócrifos según lo señalado al momento de analizar las operaciones de Establecimientos Estanciera S.A.

Indicaron que se había probado que los clientes de J\$J servicios resultaban ser Establecimiento Santa Ana, Holowaty, Hugo Oscar, Grupo Colonia SRL, que se vieron beneficiados con las facturas emitidas según lo que informó A.F.I.P. y que utilizaron dichos comprobantes para intentar evadir el pago de sus obligaciones tributarias.

Adunaron que el citado Luis Jorge Reca, quien aparecía como proveedor de yerba mate de J&K servicios, no poseía molino ni cultivos de yerbas registradas, tampoco movimientos de yerba mate declarados ni inscripción como productor.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FPO 12005932/2009/TO1/29/CFC1

iv) Noor S.A. Expresaron que se apreciaba una dinámica similar pues Luis Zayas aparecía como presidente del Directorio.

Sopesaron que la firma no posee bienes registrables y que tempestivamente comenzó a tener actividad durante el año 2008, previo cambio de actividad e impresión de talonarios de facturas.

A ello, valoraron que la mentada firma presentó parcialmente sus declaraciones juradas y que aquellas correspondientes al Impuesto al Valor Agregado fueron confeccionadas informando un saldo cero.

También tuvieron en consideración el tenor de las conversaciones al respecto de esta firma, extraído de una computadora del domicilio fiscal de Establecimiento Estanciera S.A, en el que detallan la operatoria habitual, la utilización de cuentas bancarias, la elaboración de estrategias para eludir los controles fiscales y el ardid en crear una ingeniería acorde a sus intereses comunes.

v) Alimentos S.A. Los sentenciantes mencionaron que se había secuestrado documental en la que figura Luis Ramon Zayas como presidente de la firma junto con un poder general de administración de la firma.

Adunaron que se había verificado una grave incongruencia entre las operaciones de ventas documentadas y el cumplimiento de las obligaciones tributarias ante la A.F.I.P. y las correspondientes acreditaciones bancarias.

Entendieron que la firma no poseía capacidad económica y financiera para realizar las operaciones que declara y su principal beneficiario del crédito fiscal fue el contribuyente Hugo Oscar Holowaty, quien posteriormente rectificó y conformó la deuda reclamada por el fisco en virtud del cómputo del mentado crédito fiscal.



vi) Establecimiento San Juan S.R.L. Los jueces indicaron que se había hallado documentación de la firma el domicilio de Luis Ramon Zayas.

Adunaron que la empresa no poseía presentación de declaraciones juradas de IVA y que, sin embargo, había emitido facturas de venta a diversos productores de yerba mate, a saber, Santo Pipó S.C.L, CUIT 30-50351066-5 y Martín y Cía. Ltda. CUIT 30-50052921-7, por lo que concluyeron que la firma se utilizaba para la venta de comprobantes apócrifos.

vii) Yerbatera Salto S.R.L. Los magistrados apreciaron que en el domicilio fiscal de Establecimiento Estanciera S.A, se secuestró documentación de la firma, entre ellos, el contrato de constitución y una autorización a nombre de Oscar Luis Ocampo para la realización de trámites.

Los jueces señalaron que "...(s)in perjuicio de la vinculación de dicha firma con los involucrados, con idéntica operatoria (autorizaciones, cesión, poderes,) no se secuestró documentación comercial de la empresa que permita determinar quiénes son las usuarias o estrategias utilizadas. Se determinó que ésta firma sería uno de los contribuyentes que estarían siendo preparados para su utilización..." .

viii) Exim Misiones S.R.L. Indicaron que en los procedimientos efectuados se halló un poder general amplio de administración y disposición de la entidad emitido en favor de Luis Ramón Zayas.

Apreciaron que la persona jurídica fue constituida en 1988 pero que fue de algún modo reactivad durante los años 2008 y 2009, periodos en los que presentó declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado -sin efectuar pagos- y se observó la existencia de solicitudes de impresión de talonarios de facturas y remitos.

Desde esta perspectiva, los jueces estimaron que era uno de los instrumentos más utilizados para emitir comprobantes fiscales a los efectos o fines de





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FPO 12005932/2009/TO1/29/CFC1

que otros contribuyentes aprovecharan fraudulentamente.

ix) Contribuyente Daniel Alberto Salvo. El decisorio indicó que en el domicilio de Luis Alberto Zayas se halló un sello automático y documentación a nombre de aquel al tiempo que en el lugar de trabajo del contador Leandro Antonio García se halló documentación de Salvo suscripta por el coimputado Ocampo.

A partir de tales circunstancias los magistrados dedujeron que "...(l)a inscripción de este contribuyente fue realizada con el objeto de vender facturas y generar créditos fiscales inexistentes y costos en ganancias a las empresas usuarias de dicha facturación...".

x) Contribuyente Alejandro Ramón Báez. Señalaron que se hallaba cargado en la Base APOC por no tener capacidad económica habiéndose secuestrado en el domicilio de Luis Ramon Zayas talonarios de recibos firmados en blanco, advirtiéndose que la firma Establecimiento Estanciera S.A. declaró diversas operaciones con aquel.

xi) Jorge Alberto Junges. Los jueces señalaron que se halló una copia de su documento nacional de identidad la cual se encontraría vinculada a la operatoria de contribuyentes apócrifos siendo uno de aquellos que estarían próximos a ser utilizado.

Sentado lo expuesto, en orden a la dinámica y la actividad de la asociación ilícita la sentencia apreció el testimonio de Roberto Ariel Rostán, supervisor de la división de investigaciones de la A.F.I.P.

Los magistrados señalaron que "...en cuanto a la Empresa Establecimiento Estanciera S.A que, antes de la denuncia de Rojas ya habían comenzado con una investigación, por resultados aportados por sus bases de datos y otras inconsistencias, añadiendo que luego de la denuncia de Rojas, advirtieron que tenía un vicio de origen. No obstante, el INYM les aportó



información que corroboró que los proveedores eran apócrifos: no tenían bienes, no contaban con empleados declarados en cantidad razonable para el volumen de producción, en general cuentas bancarias sin movimientos.

Asimismo, refirió que esta sociedad emitía facturas a algunas Empresas de nuestra jurisdicción. Que, en los allanamientos se encontraron diversos documentos sobre cesiones, pero ante AFIP, seguían figurando Rojas y Carísimo...".

Adunaron que el testigo indicó que "...(a) las empresas apócrifas no corresponde hacerles determinación de deuda porque se hace sobre hechos económicos reales, un contribuyente con esos vicios no son contribuyentes. Las instrucciones nuestras son ir a impugnar los créditos fiscales de las facturas apócrifas a las usuarias reales...".

De otro lado, abordaron la participación de los encausados en los hechos.

A tal fin rememoraron las declaraciones testimoniales brindadas en el debate por Gloria Concepción Rojas y Dora Beatriz Carísimo.

En cuanto a la primera, destacaron que había sido denunciante en autos y sopesaron que había declarado que conocía a Luis Ramón Zayas y Oscar Luis Ocampo.

Observaron que aquella había expresado haber trabajado para el nombrado Zayas en el rol de secretaria y remarcó que Zayas se presentó como empresario del medio yerbatero comerciando las marcas Piporé y Boca Juniors y que Ocampo ostentaba un rol de contador del emprendimiento.

La testigo explicó que tuvo mayor contacto con Ocampo por el tipo de tareas desempeñadas, a quien acompañó a realizar diversos trámites, exponiendo que por dichas tareas cobraba la suma de pesos quinientos por mes.

Los jueces advirtieron que Rojas depuso que Dora Beatriz Carísimo le informó que resultaban ser





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FPO 12005932/2009/TO1/29/CFC1

parte de una de las personas jurídicas involucradas, ostentando el carácter de presidente y vicepresidente, circunstancias que alegó desconocer y formuló denuncia ante la A.F.I.P.

Posteriormente, explicó que continuó con las tareas que realizaba junto con Ocampo a quien acompañó a diversos viajes y operaciones en distintas localidades.

Señaló que luego presentó su renuncia y que Ocampo respondía a Zayas a la vez que ella reportaba a Ocampo.

La segunda testigo declaró que conoció a Ricardo Galarza por intermedio de una amiga en común y que pautó con él armar una persona jurídica para trabajar de la que fue presidente, que resultó ser "Establecimiento Estanciera".

Los magistrados indicaron que la declarante refirió confiar en Galarza y aceptar la propuesta al tiempo que explicó haber tenido una cuenta en el Banco Bisel, que luego le reclamaron una deuda.

Dieron cuenta que la nombrada expuso que a raíz de ello terminó su relación con Galarza y que tanto aquel como Ocampo trabajan para Zayas quien lideraba el grupo.

La sentencia reseñó que la mencionada indicó que "...(e)xplotó todo cuando le reclamaron la deuda, ahí se sintió estafada por él. Ella firmó la constitución por propia voluntad. Expresa que no conoce al Sr. Leandro Antonio García, tampoco a Leandro Leonel García, nunca concurrió al estudio contable...".

A criterio de los jueces los testimonios de las dos personas mencionadas resultan creíbles pudiéndose concluir que fueron utilizadas mediante engaño para la concreción de las maniobras delictivas por parte de los aquí imputados.

Seguidamente, relevaron las declaraciones de los funcionarios de A.F.I.P. convocados a la audiencia de debate.



Memoraron lo expresado por Oscar Enrique Szmek quien señaló haber trabajado en orden al análisis de la firma Establecimiento Estanciera SA en razón de haberse detectado inconsistencias, contexto en el cual una de sus socias se presentó en la agencia para indagar sobre una deuda, oportunidad en la que fue entrevistada junto con otra persona de la firma, a saber, Dora Beatriz Carísimo.

Advirtieron que el testigo señaló haber relevado los proveedores de Establecimiento Estanciera SA y que muchos de ellos se encontraban en la AFIP catalogados como dudosos, explicando que no había información o constancias de actividad económica real.

Observaron que aquel expuso que algunos proveedores figuraban con movimientos de mercadería ante el Instituto Nacional de la Yerba Mate pero no reflejaban actividad ante el Fisco y que, en muchos casos, eran contribuyentes preexistentes que no se encontraban activos pero que, en ese lapso temporal, comenzaron a requerir la impresión de talonarios de facturas.

También apreciaron que el declarante indicó que, frente a esos indicios, se impugnó el crédito fiscal de los contribuyentes que hicieron uso de las facturas emitidas por Establecimiento Estanciera SA y que se había cursado intimaciones a diversas empresas que no obtuvieron respuesta alguna.

Sopesaron que el testigo explicó que a Establecimiento Estanciera S.A. no se le determinó deuda fiscal pues, ante las declaraciones de Carísimo y Rojas que evidenciaban la falta de información precisa sobre la actividad que desarrollaba la firma, se asumió el carácter ficticio o apócrifo de sus operaciones.

Asimismo, evaluaron que aquel explicó que se intentó recabar información sobre bienes registrables y movimientos bancarios que tuvieran alguna vinculación con la actividad presuntamente desarrollada que en el caso no se verificaron.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FPO 12005932/2009/TO1/29/CFC1

En esa misma línea, apreciaron lo declarado por Roberto Ariel Rostan, supervisor de la Administración Federal de Ingresos Públicos, quien memoró como se gestó la investigación y el impulso que cobró debido a los dichos efectuados por las señoras Carísimo y Rojas.

Los jueces observaron que el testigo explicó que en punto a Establecimiento Estanciera S.A. se había consultado al Instituto Nacional de la Yerba Mate quien indicó que existían graves inconsistencias entre los volúmenes de compra de la mentada firma y los volúmenes operativos declarados, explicando que muchos de esos proveedores no tenían siquiera registrados empleados que pudieran justificar el caudal de yerba y derivados presuntamente entregado.

También valoraron lo depuesto en torno a la conceptualización de factura apócrifa y a la impugnación de créditos fiscales de los contribuyentes que utilizaron facturas emitidas por Establecimiento Estanciera S.A., mencionando entre ellas a dos contribuyentes Holowaty y Establecimiento Santa Ana, quienes no cuestionaron dicha impugnación sino que conformaron el ajuste determinado por el Fisco -aun cuando no recordaba las razones o motivos de tal proceder-.

Aprecian lo referido en torno a que cualquier contribuyente puede cuestionar su inclusión en la base APOC como también la impugnación de una operación que es tildada apócrifa.

Seguidamente, los magistrados evaluaron el testimonio de Mariano Gabriel López, empleado de la Administración Federal de Ingresos Públicos, quien manifestó que respecto del contribuyente Ramon Alejandro Báez no pudo verificar operaciones, empleados, cuentas bancarias o actividad real alguna, sin perjuicio de indicar que aquel se presentó ante la oficina del Fisco y señaló o reconoció las operaciones en cuestión aun cuando refirió no acopiar yerba mate ni tener empleados sino trabajar con terceros de quien



no aportó información, sin perjuicio de ello, las firmas que tenían relación con aquel conformaron el ajuste derivado de la impugnación de los créditos fiscales computados por tales transacciones.

Asimismo, los jueces justificaron el testimonio de Walter Manuel Ayala, empleado del Fisco, quien indicó que participó en la fiscalización del contribuyente Colonia Alegría cuya documentación fue habida en el domicilio de Establecimiento Estanciera SA y recordó que muchos contribuyentes desconocieron las operaciones con aquella firma al tiempo que no tenía movimientos bancarios, memorando que se le requirió información a varios contribuyentes para que respaldaron sus operaciones, circunstancia que no se verificó, aun cuando observó que no fue intimada Establecimiento Estanciera.

Relevados los testimonios detallados los magistrados pasaron a examinar la atribución de responsabilidad de cada uno de los acusados.

En primer lugar, respecto de Luis Ramón Zayas señalaron que tenían por acreditado que "...era quien dirigía la organización, impartía las órdenes y conducía al grupo cuya cohesión aseguraba, cumpliendo tareas relevantes como ser presidente de directorio, apoderado, representante o firmante de cuentas..." .

Apreciaron que las testigos Carísimo y Rojas lo sindicaron como el líder del grupo a quienes todos reportaban y aditaron que todas las decisiones le eran consultadas a aquel.

Adunaron que la documental ratificaba aquella valoración y destacaron el contenido de los correos electrónicos en donde se evidenciaba el rol de liderazgo y jerarquía en la toma de decisiones del colectivo criminal.

También desestimaron las críticas de la defensa en orden al procedimiento llevado adelante por el Fisco a tenor de lo normado en la ley 11.683 e indicaron que aquel proceder, en cuanto supuestamente no se completó el trámite administrativo de





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FPO 12005932/2009/TO1/29/CFC1

fiscalización de sociedades previamente calificadas sin recursos económicos, con anomalías y falsedades evidentes de sus registros y facturación apócrifa, no mellaba el valor de las pruebas ventiladas en sede penal que no fue rebatido por aquella parte.

En punto a Oscar Luis Ocampo los jueces manifestaron que se había acreditado su intervención en los hechos y que no podían acogerse los planteos defensistas en orden a participación neutral, en un rol de gestor.

Sostuvieron que "*...si bien no es quien tomaba las decisiones en la Organización, tiene un papel relevante, ya que es quien estaba "autorizado" por varias de las firmas involucradas y por las personas físicas para realizar los trámites de inscripción y/o gestión ante Organismos Públicos...*".

Apreciaron su declaración en el juicio e indicaron que "*...(s)u defensa aportó numerosos testigos, Agentes de APIP, Rentas y Municipalidad, se basó en probar que se limitaba a realizar trabajos de gestoría (confirmado por estos testigos) trabajo que nunca fue cuestionado por el Ministerio Público Fiscal, pero ello no lo exime de su participación con aportes importantes en el desarrollo de su actividad para el funcionamiento de estas empresas fantasma, resultaba ser la mano derecha de Zayas...*".

En esa línea, valoraron un correo electrónico en el que se comunica con Zayas y le refiere que "... *Tenemos que empezar a facturar Noor. Ya que se está haciendo uso de la cuenta en montos ya importantes. Cuál va a ser la estrategia, ya que va a empezar a generar impuestos, y si tenemos los movimientos porque no usaría en el inym y demás entes como molino y se actúa con fason con terceros, se limpia y se cierra bien el noque. Para depósito. Solo para habilitarlo en la municipalidad y guardar yerba... No es aconsejable solo el uso de la cuenta, ya que en iva e ingresos brutos se presentan todas los meses sin movimiento recorda que ya no se incurrio mas en multas*



innecesarias por no presentar, pero si tengo ventas, tengo que tener compras..y eso cambia las presentaciones. Hasta ahora noor se movió con aporte de socios, pero con los movimientos ya tenemos que tener otra posición. A eso agregar un empleado que justifique lo de mantenimiento o cuidado del depósito. (más costos mensuales)...".

Con respecto a Ricardo Galarza sostuvieron que era "...la persona que acercaba gente para formar las sociedades, es decir, quien se encargaría de conseguir los prestanombres que figurarían como socios de las firmas cuestionadas...", con cimento en los testimonios de Carísimo y Rojas y la circunstancia de haberse hallado en su domicilio diversa documentación de los contribuyentes investigados, sindicados como apócrifos.

c) de las impugnaciones realizadas al juicio de responsabilidad.

En primer lugar, corresponde examinar los cuestionamientos dirigidos por la defensa de Luis Ramón Galarza en punto a su intervención en los hechos.

Vale señalar que la sentencia expuso que su participación había sido menor en relación con aquella endilgada a sus consortes de causa y sostuvo que aquel habría sido el encargado de captar personas para integrar sociedades que se utilizaban para emitir comprobantes apócrifos.

Para sustentar y tener por acreditada su actuación el tribunal apreció, en lo sustancial: i) el testimonio de la Sra. Carísimo; ii) la circunstancia de aparecer como socio-gerente de la firma "Oberá Envases SRL", iii) el hallazgo de alguna documentación de las firmas J&J Servicios y la citada Oberá Envases SRL en el domicilio de la calle Salta 635 de la localidad de Oberá, provincia de Misiones.

En cuanto a la declaración de Carísimo el a quo observó que aquella señaló que Galarza resulta ser el esposo de la Sra. Hilda Apes, amiga de la infancia





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FPO 12005932/2009/TO1/29/CFC1

de la testigo, quien la contactó para ofrecerle un emprendimiento que, a la postre, se concertó mediante su vinculación con Luis Ramón Zayas y Oscar Luis Ocampo con quienes se constituyó "Establecimiento Estanciera S.A.".

La sentencia indicó que la testigo afirmó desconocer si Galarza tenía otra intervención más que la vinculada con su acercamiento con los citados Zayas y Ocampo.

En orden a la documentación secuestrada el decisorio relevó que, en el domicilio de Oberá Envases se secuestraron los libros IVA vinculados con los períodos fiscales 2005 a 2007 y se hallaron dentro de los registros informáticos uno relacionado con cuestiones que, estimó, develaba facturación que se tildó de apócrifa.

El resolutorio adunó que en domicilio de Oberá Envases se encontraron copias de documentación de Establecimiento Estanciera S.A, documentación en favor de Oscar Luis Ocampo de la firma Tranquera Abierta y chequeras, estados contables y talonarios de las firmas Oberá Envases SRL y J&J Servicios SRL, de esta última firma vinculados con la esposa de Galarza.

Sentado ello, del otro lado, la defensa postuló diversas críticas en orden al valor que se le pretendió irrogar a esas pruebas.

En primer lugar, señaló que los testimonios de la Sra. Carísimo y Rojas resultan ser declaraciones de personas interesadas, vinculadas con los hechos investigados, cuya valoración no puede prescindir de tales circunstancias.

Desde ese punto de vista, cuestionó la conclusión del tribunal en punto a que Galarza integrara la supuesta asociación ilícita pues indica que, en lo sustancial, esa acusación reposa en el testimonio de la Sra. Carísimo que apunta a que su asistido le propuso participar en un negocio con Zayas y Ocampo.



En ese sentido, criticó la valoración de aquellos dichos que no han sido corroborados, de modo alguno, pues no hay elementos que den cuenta de aquella propuesta.

A diferencia de lo afirmado en la sentencia, la defensa enfatizó que la Sra. Carísimo posee actividad comercial propia y que en sus dichos omitió exponer los problemas comerciales que mantenía con el Banco Bisel, de modo previo a la constitución de la firma "*Establecimiento Estanciera SA*" y, que a la postre, dificultaron que ella pudiera abrir las cuentas de aquella entidad, circunstancias que reconoció ante el Fisco pero que en la causa fueron deliberadamente silenciadas.

Subrayó que, si bien la declarante señaló que la firma "*Establecimiento Estanciera SA*" era falsa, de manera contraria, se omitió considerar que la entidad registraba empleados, tenía autorización municipal y del Instituto Nacional de la Yerba Mate, habiéndose dejado de lado en el detalle de la sentencia el hallazgo de hojas de ruta y estampillas para la realización de aquella actividad.

También argumentó que se ignoraron las ventas realizadas por "*Establecimiento Estanciera SA*" de yerba mate a la Municipalidad de la Matanza y al Ministerio de Desarrollo Social del Estado Nacional sobre los cuales se pagaron tributos y constan acreditaciones bancarias.

Adunó que no se justiprecio que la persona jurídica contó con certificado fiscal en cinco oportunidades para participar en licitaciones públicas.

En cuanto a su defendido remarcó que no tuvo injerencia alguna en la operatoria de los siguientes contribuyentes, a saber:

- i) en la propia Establecimiento Estanciera de la que su única vinculación habría sido intermediar o acercar a la Sra. Carísimo.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FPO 12005932/2009/TO1/29/CFC1

- ii) Alimentos S.A. de la cual no se encuentra probado que haya sido autorizado para realizar trámite alguno ni es apoderado ni se indicó la realización de gestión alguna.
- iii) NOOR S.A. de la cual tampoco se encuentra probado que haya sido autorizado para realizar trámite alguno ni es apoderado ni se indicó la realización de gestión alguna.
- iv) EXIM MISIONES de la cual tampoco se encuentra probado que haya sido autorizado para realizar trámite alguno ni es apoderado ni se indicó la realización de gestión alguna.
- v) TRANQUERA ABIERTA SRL de la cual tampoco se encuentra probado que haya sido autorizado para realizar trámite alguno ni es apoderado ni se indicó la realización de gestión alguna.
- vi) ESTABLECIMIENTO SAN JUAN de la cual tampoco se encuentra probado que haya sido autorizado para realizar trámite alguno ni es apoderado ni se indicó la realización de gestión alguna.

En efecto, el recurrente enfatizó que la constitución de la persona jurídica Establecimiento Estanciera SA se realizó mediante escritura pública sin que se haya objetado de modo alguno el trámite de inscripción siendo las nombradas accionistas de aquella entidad y participantes en aquel acto, no así su defendido.

También postuló que aquellas tuvieron intervención en otros actos de la firma tales como inscripciones ante organismos públicos, participación en procesos licitatorios y cesiones de cuotas, de los cuales tampoco intervino Galarza.



En cuanto a la empresa Oberá Envases discurrió sobre su constitución y expuso que se trata de una empresa real, con operaciones acreditadas de venta de yerba mate comercializada bajo la denominación "Boca Juniors" y "Toto Cue", operaciones bancarizadas que no fueron impugnadas al tiempo que sus facturas tampoco fueron cuestionadas por el Fisco.

Explicó que la valoración del hallazgo de documentación de la firma en su domicilio legal es un absurdo pues lo habitual y razonable es que allí se encuentren tales papeles.

A partir de todo lo reseñado, estimó que no se hallaba acreditado, con la rigurosidad que demanda la emisión de un temperamento condenatorio, la intervención de su defendido en una asociación ilícita fiscal, advirtiendo que los aportes que pretenden enrostrársele siquiera tienen la nota de habitualidad que demanda la calidad de miembro de una organización criminal.

Señaló que no se observa elemento de prueba alguno que denote la reiteración de actos que importen intervención, apoyo o contribución alguna por parte de su defendido a la supuesta asociación y menos aún, en el rol enrostrado de captación.

Cuestionó la atribución de responsabilidad desde el punto de vista subjetivo porque de las acciones de su defendido no puede inferirse de forma alguna conocimiento o voluntad tendiente a la colaboración en la conformación e integración de una asociación ilícita fiscal.

Criticó la labor investigativa valorada por el tribunal que se circunscribió a un mero relevamiento de las tareas efectuadas por el Fisco, en el marco de las facultades administrativas, que no describieron siquiera un perjuicio fiscal relevante.

Sentado ello, descriptos los argumentos del decisorio y de la defensa de Galarza, corresponde memorar que autorizada doctrina señala que a lo largo del proceso penal el juez va formando su convicción





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FPO 12005932/2009/TO1/29/CFC1

acerca del acontecimiento sometido a su juzgamiento, ya que la prueba va impactando en su conciencia y generando distintos estados de conocimiento, a los que denomina "*estados intelectuales del juez respecto de la verdad*", cuya proyección en el proceso adquirirá diferentes alcances. Define así a la certeza como "*la firme convicción de estar en posesión de la verdad*". En el camino que recorre el intelecto para arribar a la certeza, distingue estados intelectuales intermedios que denomina "*duda*", "*probabilidad*" e "*improbabilidad*". La ley subordina el dictado de las decisiones judiciales que determinan el inicio, avance o conclusión del proceso a la concurrencia de esos distintos estados intelectuales del juez en relación con la verdad que se pretende descubrir (cfr. Cafferata Nores, J. I.; "La Prueba en el Proceso Penal", Depalma, 3º Edición actualizada y ampliada, 1998, Buenos Aires, págs. 4 y ss.).

En el caso bajo examen, observo que la sentencia no ha expuesto debidamente el *iter* desarrollado para arribar al cuadro de certeza en punto a la intervención penalmente relevante de Galarza resultando insuficiente a tal fin el relevamiento de indicios esbozado.

Respecto del mencionado acusado el elemento crucial del decisorio ha sido el testimonio de la Sra. Carisimo que presenta severos cuestionamientos que no fueron ajustadamente sopesados en la resolución.

En este sentido, la sentencia no ha explicitado las razones por las cuales ha rechazado las críticas esgrimidas por las defensas en torno a la fiabilidad de sus dichos ni ha discurrido sobre el evidente conflicto de intereses que concurren respecto de su persona.

Esta circunstancia se verifica decisiva pues la defensa argumentó específicamente que aquella, de manera voluntaria, accedió a integrar y conformar un negocio con Zayas, reconociendo en su declaración



haberse molestado por no obtener el retorno o resultado económico previsto.

A ello se aduna que aquel testimonio solo permite postular que Galarza intermedió en el conocimiento entre ella y Zayas pero, de modo alguno, habilita a sostener que el primero la haya cooptado o presionado o engañado, de modo alguno, a la mencionada.

En efecto, la resolución no describe ni releva circunstancias que, concretamente, abonen algún hecho o elemento que pudiera haber generado error o vicio en la voluntad de la nombrada Carísimo al suscribir la documentación y participar en el presunto negocio vinculado con la firma Establecimiento Estanciera SA.

Tampoco se describen elementos que sostengan una intervención de Galarza que la haya colocado y mantenido en aquella situación de ignorancia como parte de la maniobra colectiva de la presunta asociación ilícita fiscal.

En el presente, el testimonio de la Sra. Carísimo no puede ser calificado de desinteresado pues, ella aparece como accionista de la firma investigada y no solo reviste esa calidad sino que suscribió numerosa documentación en tales términos, denotando una intervención cotidiana en la dinámica de la persona jurídica que debió ser justipreciada al momento de valorar sus dichos en el debate y sin duda alguna, también en los propios albores de la causa penal.

A ello se aduna que la parte querellante ha reconocido un constante contacto con la testigo durante la investigación -accediendo a entrevistarse en numerosas oportunidades en dependencias públicas y en su propio domicilio-.

Ante tal panorama, cierto es que no se han colectado ni arrimado al debate otros elementos probatorios -solo a modo de ejemplo, intervenciones telefónicas, correos electrónicos o comunicaciones,





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FPO 12005932/2009/TO1/29/CFC1

declaraciones testimoniales- que permitan darle un valor incriminante a sus dichos pese a su claro interés en el proceso.

No solo ello sino que tampoco se ha robustecido la hipótesis de la testigo de modo tal de poder darle, en estas particulares circunstancias, mayor fiabilidad a sus expresiones.

Es que el por qué se cree a un testigo o por qué se descarta su testimonio no puede convertirse en una operatoria de decisionismo judicial no controlable y menos aun puede hacerse sin identificar el cuadro probatorio completo o seccionando de forma selectiva una parte del mismo, omitiendo toda información y valoración crítica del resto de los elementos que la componen.

La valoración fraccionada del cuadro probatorio debilita sensiblemente el grado, primero, de racionalidad del mismo y, segundo, la conclusividad de las premisas probatorias que se utilizan para la formulación del hecho pasado (cfr. en lo pertinente, Tribunal Supremo de España, Sala Segunda, de lo Penal, STS 364/2015, ponente Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre, del 23/06/2015).

Reitero la circunstancia apuntada -al menos en el marco de la investigación penal y sin perjuicio de la valoración que pudiera corresponder en los procedimientos de fiscalización llevados a cabo administrativamente- demanda, para su ajustada valoración, el contraste y corroboración de los dichos con otros elementos de prueba autónomos que, en el presente, no se ha verificado.

En el caso de la imputación formulada a Galarza, la circunstancia descripta aparece dirimente pues, en lo que atañe a la atribución de responsabilidad, su rol como presunto miembro de la asociación ilícita fiscal, se deriva sustancialmente de la declaración de la testigo.

En ese orden, no puedo dejar de observar que si bien el tribunal indica que el testimonio de



Carísimo resulta creíble y coincide con la documentación, tal afirmación se advierte, al menos en lo atinente al rol atribuido a Galarza, como una mera afirmación dogmática, pues no expone cual ha sido el concreto confronte realizado entre sus dichos y la evidencia colectada.

En efecto, no se demuestra el acompañamiento de otros elementos que den sustento a sus afirmaciones, contrapuestas desde ya con las de la defensa.

Más aun, del propio contenido de la declaración solo podría, pese a las críticas ya evidenciadas, inferirse que Galarza acercó a las partes, pero de modo alguno es posible concluir que aquél se dedicara de manera habitual y general a cooptar personas para que fueran dadas de altas e inscriptas ante la AFIP, en conjunción con sus consortes de causa.

La propia querella en su presentación en esta instancia reconoce que la intervención de Galarza se limitó al acercamiento de aquella señora y no de otras personas lo que desvirtúa la prueba en punto a su intervención relevante en la presunta organización criminal.

No se han relevado al momento de examinar su responsabilidad otros casos u otros supuestos de personas que pudieran haber sido contactadas por Galarza con el fin descripto en la sentencia.

Itero, no surge del decisorio las razones por las cuales se desatendieron los serios cuestionamientos expuestos por la defensa en punto a la existencia de una relación previa de la testigo con el banco Bisel y la circunstancia de que contaba con experiencia comercial anterior, elementos que se contraponen con el asumido desconocimiento que se dio por descontado para tener por configurado el supuesto engaño que sufrió la testigo y denunciante.

Por lo demás, no es una pauta de valoración válida la indicada en la sentencia en cuanto que la





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FPO 12005932/2009/TO1/29/CFC1

Sra. Carísimo asumió el rol de denunciante pues justamente la existencia de una relación previa de índole comercial, de inversión o bien laboral -la posible frustración de sus expectativas en tal ámbito- no puede dejar de ser sopesada como un factor que pudo haber incidido en aquella decisión.

Al respecto, son estas circunstancias las que impiden darle una valoración unívoca y direccional a los dichos de la testigo y, como ya he señalado, que debieron ser sopesados al momento del dictado de la sentencia.

De otro lado, la decisión tampoco dio respuesta a las críticas formuladas por la defensa, para abonar la ajenidad de su asistido, en punto a que durante la intervención de Galarza, la empresa Oberá Envases SRL tuvo actividad real y no había sido objeto de impugnaciones ni ajustes por parte del Fisco, ostentando acreditaciones bancarias y la explotación de marcas comerciales que daban cuenta de aquella realidad.

En este sentido, los reclamos eran precisos y pasibles de ser disipados pues, evidentemente, si luego de la cesión de la participación en la sociedad de responsabilidad limitada existían objeciones a su actividad, ellas, eventualmente, podían serle reprochadas a sus actuales dueños pero no a Galarza.

Sin perjuicio de ello, el decisorio omitió considerar esta hipótesis y se atuvo a validar las afirmaciones de la acusación sin efectuar un examen crítico de la prueba que permitiera vincular personalmente a Galarza con los hechos defraudatorios a la Hacienda Pública, más allá de lo que aconteciera con la firma por él constituida una vez cedida su participación en aquella.

En ese mismo sentido, tanto la defensa de Galarza como la de Ocampo pusieron en evidencia que los informes del Fisco omitían aquella información que podría resultar favorable a sus pupilos, en particular, la vinculada con la operatoria de



Establecimiento Estanciera SA -obtención de certificado fiscales, acreditaciones bancarias- y Oberá Envases S.R.L. -acreditaciones y ventas- circunstancia que no fue justipreciada durante la etapa preeliminar ni tampoco durante el debate ante las peticiones realizadas por las partes.

Sobre el punto, no puedo dejar de memorar que “...resulta decisivo que el juez, aún frente a un descargo que pudiera estimarse poco verosímil, mantenga una disposición neutral y contemple la alternativa de inocencia seriamente, esto es, que examine la posibilidad de que la hipótesis alegada por el imputado pueda ser cierta. Desde esta perspectiva, la presunción de inocencia consagrada en el artículo 18 de la Constitución Nacional puede ser vista, en sustancia, como el reverso de la garantía de imparcialidad del tribunal” (Fallos: 339:1493, considerando 22)...” (Fallos 343:1181).

A partir de allí, observo que las críticas presentadas ponen en crisis severamente el juicio de responsabilidad emitido en la sentencia en orden su calidad de integrante de una asociación ilícita fiscal y al rol que le fuera atribuido, según surge del propio temperamento, en lo sustancial, en el testimonio de la testigo Carísimo.

No puedo dejar de señalar que la testigo Rojas, según se advierte del decisorio, no expuso consideraciones relevantes sobre la intervención de Galarza.

Supletoriamente, aun dejando de lado esas críticas, cierto es que en el caso, la prueba relevada en la sentencia tampoco permite advertir que la reputada intervención en los hechos de Galarza, como integrante o miembro de la asociación ilícita, en un rol particular -captación de personas para constituir sociedades o dar de alta contribuyentes- ostente la mentada nota de habitualidad y menos aún, que se haya evidenciado, el elemento subjetivo que requiere la norma penal.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FPO 12005932/2009/TO1/29/CFC1

Al respecto, "(s)i bien el tipo penal refiere a la conducta de "formar parte" de la asociación u organización, no basta una mera pertenencia formal, por el contrario, se trata de aportar activamente a la vida de la agrupación, mediante actos que contribuyan a su funcionamiento (cfr. Riquert, op. cit. p. 274). Vale decir que, formar o tomar parte supone la realización de aportes efectivos a la asociación que se exterioricen como tal frente a los otros miembros intervenientes.

Por último, entre los requerimientos del tipo objetivo, la organización debe encontrarse destinada a la comisión de los delitos previstos por la ley 24.769 de modo habitual. Dicho elemento debe hallarse en las características de la propia organización cuya estructura, medios empleados y reiteración de maniobras, reflejan el fin de cometer delitos tributarios como una práctica continuada o reiterada.

La habitualidad, en cuanto requerimiento típico exigido por la figura penal en tratamiento, se da por la permanencia en el tiempo y la repetición de maniobras. Así Catania sostiene que la habitualidad caracteriza al propósito, por hallarse orientado a la continuidad en el tiempo y la repetición de actos delictivos (Cfr. Riquert op. cit, p. 277)..." (del voto de la jueza Ledesma en FCB 53010068/2007/T01/39/CFC7, "CARDOSO, María Pía y otros s/ recurso de casación", del 16/03/22, Reg. 260/22, cuyas consideraciones fueron compartidas -en lo sustancial- por el suscripto y el Dr. Mariano H. Borinsky).

Desde esta perspectiva, de los elementos de prueba apreciados en el resolutorio, no puede inferirse la existencia de aportes relevantes efectuados por Galarza, de manera habitual, que permitan tener por acreditada su calidad de integrante de la asociación ilícita.



Al respecto, la propia querella reconoce que el aporte endilgado a Galarza es aislado y único, en relación con la Sra. Carísimo.

En ese punto, de una intervención aislada -en las particularidades del caso descriptas en la presente causa- no puede inferirse la existencia de un aporte que debole adhesión a la organización criminal y menos aún pertenencia a aquella.

Así las cosas, *mutatis mutandi*, estimo que deviene aplicable lo expuesto en punto a que "...(e)n la fundamentación de una condena penal, en vista a las gravosas consecuencias que impone a la libertad, el honor y el patrimonio del acusado, se debe dejar clara constancia de los hechos en los que se basa la acusación, los elementos probatorios que los sustentan, en su caso, las inferencias realizadas a partir de dichos hechos (junto con las reglas de inferencia que se usan cuando ellas no son obvias) y las razones por las que se considera que dichas inferencias están justificadas. En el fallo apelado estas exigencias no fueron satisfechas. Se asumió un conocimiento y una voluntad de cooperación en el hecho ajeno por parte de los imputados y se concluyó que hubo una empresa criminal conjunta, pero asumiéndose que distintas circunstancias eran ciertas y diversas inferencias valederas sin que ellas hubieran sido ni probadas ni justificadas..." (del voto del Dr. Rozenkrantz en Fallos: 343:2280).

En esa misma oportunidad, el integrante del Máximo Tribunal memoró "...la reconstrucción de hechos acaecidos en el pasado que lleva adelante un juez penal en sus sentencias no se produce en idénticas condiciones a las que rodean la actividad de un historiador, pues a diferencia de lo que sucede en el campo de la historia frente a hipótesis de hecho contrapuestas, en el derecho procesal penal el *in dubio pro reo* y la prohibición de *non liquet* (Fallos: 278:188) imponen un tratamiento diferente de tales alternativas, a partir del cual, en definitiva, el





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FPO 12005932/2009/TO1/29/CFC1

juez tiene impuesto inclinarse por la que resulte más favorable al imputado. En este caso, esa doctrina es aplicable.

En efecto, la presunción de inocencia es el principio clave de todo el sistema penal y debe funcionar como una garantía contra la aceptación como verdaderas de hipótesis acusatorias inciertas y como principio orientador del juicio para preservar la imparcialidad del juzgador ante la posible emergencia de naturales actitudes reactivas frente a la presunción de delito...".

A partir de lo expuesto, estimando que el juicio de atribución de responsabilidad dirigido a Galarza no alcanza el estándar normativamente previsto en el art. 123 del C.P.P.N. y no logra reunir el grado de certeza convictivo que demanda un temperamento condenatorio, es que habré de propiciar la anulación de la sentencia dictada en su contra.

Dicho ello, observo que la imputación formulada y plasmada en el pronunciamiento en examen respecto de los restantes consortes de causa no puede prosperar pues el tipo penal de asociación ilícita fiscal demanda la concurrencia de al menos tres o más personas, circunstancia que no podría validarse en autos.

Sin perjuicio de ello, estimo que la decisión tampoco puede ser confirmada respecto de Oscar Luis Ocampo, en su calidad de organizador de la presunta asociación ilícita fiscal. Es que pese a atribuirsele aquel rol la propia sentencia observa que sus aportes y decisiones se encontraban subordinadas a las de Zayas.

A más, aun cuando el valor de los dichos de las testigos Carísimo y Rojas puede resultar relativo, aquellas fueron enfáticas en observar que la dinámica de la firma Establecimiento Estanciera y de las empresas, era vertical y que, en última instancia, Zayas era quien conducía y dirigía toda la actividad y operatoria.



En efecto, la sentencia da cuenta de que las testigos señalaron que Zayas era consultado previamente a cualquier toma de decisión.

En esa dirección, se aprecia que el correo electrónico enviado por Ocampo a Zayas -citado en el fallo con tinte incriminatorio- devela -por los términos utilizados- una relación de jerarquía y respeto que echan por tierra el carácter de organizador que le ha sido imputado al primero, advirtiéndose que el segundo es consultado para que defina un curso de acción.

Desde esta óptica, la valoración de la prueba específicamente detallada en la sentencia no permite sostener la conclusión en orden a considerar que los aportes materializados por Ocampo en la dinámica defraudatoria organizada por Zayas tengan la entidad y las características para ubicarlo como organizador.

Así, sus contribuciones no parecen tener un carácter diverso o distintivo que pudiera colocarlo en aquel rol de organizador, sino uno de mera gestión de trámites administrativos.

Al respecto, se ha afirmado que "...la figura contiene un agravante para quien desarrolla el rol de jefe u organizador. Al respecto, Riquert ha sostenido, haciendo eco de pacífica doctrina sobre la materia que, jefe es quien comanda o dirige la asociación - quien ejerce la máxima autoridad de la organización- y cita a Romero Villanueva, para quien la verificación de esta 'peculiar manera de formar parte de la asociación "...requiere de un numero de actos exteriores suficientemente reveladores de la actividad de mando. Así, no es suficiente la jefatura ocasional o en un 'determinado hecho, ni se requiere que haya tomado intervención en la ejecución de los hechos que lidero". Por organizador, agrega, se entiende "aquel que ha intervenido en las tareas de organización, establecimiento o constitución de la sociedad criminal, es quien acomete los programas o planes de acción, fines y medios de la empresa delictiva,





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FPO 12005932/2009/TO1/29/CFC1

‘recluta a los miembros y distribuye entre ellos las tareas y roles’ (Riquert, op. cit., p. 290)...” (del voto de la jueza Ledesma en FCB 53010068/2007/T01/39/CFC7, “CARDOSO, María Pía y otros s/ recurso de casación”, antes citado).

Desde esta perspectiva, observo que los agravios formulados por la defensa de Ocampo en esa dirección deben tener recepción favorable pues la decisión no da cuenta de las circunstancias de hecho y prueba que hayan sustentado la aplicación del tipo agravado y, en definitiva, no denotan la existencia de los elementos que demanda el rol de organizador atribuido -la competencia para la distribución de roles, funciones y la toma de decisiones-.

Sentado ello, como consecuencia lógica ineludible, estimo que tampoco puede confirmarse el juicio de responsabilidad dirigido contra Luis Ramon Zayas pues, ante la invalidez de los reproches formulados en contra de sus consortes de causa, el título imputativo materializado en su contra no reúne los elementos exigidos por el tipo penal de la asociación ilícita fiscal, en el caso, la concurrencia de tres o más personas en la empresa criminal.

En efecto, ello no importa desconocer el valor de las pruebas esgrimidas en su contra que demuestran un claro accionar disvalioso en perjuicio de la hacienda pública pero debo destacar que aquel comportamiento no puede ser catalogado como penalmente relevante en los términos intentados por la acusación y plasmados en la sentencia a tenor de la figura del art. 15 del Régimen Penal Tributario.

No puedo dejar de observar que la severidad de las penas consideradas en el tipo penal requieren una rigurosidad en la imputación que pretenda dirigirse en contra de los acusados pues no basta un accionar disvalioso que pueda integrarse a la comisión de delitos tributarios de terceros sino una estructura y dinámica que supere aquel mero aporte y se proyecte



como un colectivo autónomo que, de modo indudable, ponga en riesgo el bien jurídico tutelado.

A tal fin, el legislador demanda la comprobación de la existencia de una estructura de cierta permanencia y habitualidad que sea conformada por al menos tres personas como corolario del mayor riesgo que debe evidenciar la asociación ilícita fiscal frente a supuestos de aportes dolosos a delitos de terceros o la propia reiteración de delitos tributarios.

En virtud de todo lo señalado y habiendo conocido en la deliberación la posición de mis colegas de Sala, no corresponde ingresar al tratamiento de las restantes cuestiones planteadas.

III. Por tanto, propongo al Acuerdo: HACER LUGAR a los recursos de casación interpuestos por las defensas, ANULAR la sentencia impugnada y REENVIAR las actuaciones al tribunal de procedencia, para que, por quien corresponda, se dicte un nuevo pronunciamiento ajustado a derecho, sin costas y teniendo presentes las reservas del caso federal (arts. 3, 471, 530 y ccdtes. del C.P.P.N.).

Tal es mi voto.

El señor **juez doctor Gustavo M. Hornos** dijo:

I. Con relación a la admisibilidad de los recursos de casación interpuestos, me remito a lo manifestado por el colega que lidera el Acuerdo, doctor Javier Carabajo, en tanto comparto los argumentos expuestos en el voto precedente para determinar su procedencia formal.

Idéntica solución propicio en torno a los planteos presentados por la defensa de Galarza sobre las alegadas afectaciones a la imparcialidad y el derecho de defensa en juicio. A los fines de evitar reiteraciones innecesarias, comparto y adhiero, en lo sustancial, las consideraciones efectuadas en el voto que lidera el Acuerdo que concluye con la propuesta de rechazo de tales cuestionamientos.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FPO 12005932/2009/TO1/29/CFC1

II. Previo a ingresar al estudio de los restantes agravios que plantearon las defensas de los acusados, estimo adecuado contextualizar la figura delictiva que se encuentra en cuestión. Cabe mencionar que la asociación ilícita tributaria se integra dentro de los denominados "delitos económicos".

Al respecto, Bacigalupo considera como delitos económicos a "*aquellos comportamientos descritos en las leyes que lesionan la confianza en el orden económico vigente con carácter general o en alguna de sus instituciones en particular y, por tanto, ponen en peligro la propia existencia y las formas de actividad de ese orden económico. Por tanto, el Derecho penal económico en sentido estricto está dedicado al estudio de estos delitos y de las consecuencias jurídicas que las leyes prevén para sus autores*" (Bacigalupo, E., *Derecho penal económico*, Hammurabi, Buenos Aires, 2005, p.35).

Tiedemann, además, destaca que la tipificación de los delitos económicos -y el derecho penal económico en consecuencia- se dirigen a la protección de bienes jurídicos supraindividuales, a los cuales entiende como sociales o colectivos o bien como intereses comunes de la comunidad (TIEDEMANN, K., *Derecho penal económico. Introducción y parte general*, Grijley, Lima, 2009, pp. 74/75).

Las repercusiones de la interacción entre el Estado, sus ciudadanos y las empresas toman relevancia para esta clase específica de delitos cuando determinadas acciones de los últimos tienden a la afectación o perjuicio del orden económico, el cual derrama inconvenientes en otros aspectos comunitarios (sociales, laborales, tributarios, etc.).

De este modo, el fundamento en la persecución de los delitos económicos se centra en el flagelo que afecta de modo decisivo los recursos del Estado y el correcto funcionamiento del mercado y la economía, entre otros bienes jurídicos.



Sobre el punto se considera que, en esta clase de delitos, la ciudadanía en su totalidad se constituye en grupo vulnerable. Ello toda vez que las maniobras ilegítimas que, por ejemplo, desvían fondos del fisco, impiden que el dinero sea utilizado para los fines previstos. Asimismo, la criminalidad económica ya que debilita la capacidad estatal para resolver los problemas sociales que sufre su propia comunidad.

Dicho de otro modo, las grandes maniobras de delitos tales como evasión tributaria, contrabando y fraude a la administración pública impiden al Estado abastecerse para poder llevar adelante políticas sociales que tiendan a paliar las necesidades de los menos privilegiados.

En esta misma dirección se posiciona también Green. Según su postura, el daño que causa un delito económico como la evasión impositiva es la pérdida de ingresos por parte del gobierno y, a mayor cantidad de impuestos impagados, menos dinero para que el gobierno organice programas sociales, financie escuelas y universidades, asfalte calles, proporcione servicios policiales, sostenga el ejército, proteja las fronteras, haga funcionar los tribunales y sistemas penitenciarios, etc. Presumiblemente, las víctimas más perjudicadas serán los destinatarios de los fondos públicos, que sufrirán una pérdida de servicios y beneficios, y otros contribuyentes, que eventualmente deberán pagar una mayor cantidad de impuestos para compensar la pérdida de ingresos (GREEN, S., *Mentir, hacer trampas y apropiarse de lo ajeno. Una teoría moral de los delitos de cuello blanco*, Marcial Pons, Buenos Aires, 2013, p. 319-320).

A partir de lo expuesto hasta aquí es posible aseverar que los delitos económicos suponen una especial gama de acciones prohibidas que se caracterizan, en su mayoría, por producir efectos difusos en los ciudadanos, en razón de que las consecuencias de su realización afectan las reglas





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FPO 12005932/2009/TO1/29/CFC1

económicas que vinculan al Estado, al sector privado que colabora en el impulso de la economía y, por ende, indirectamente a todas las personas que dependan territorialmente de tal interacción.

Veremos a continuación, tras establecer este marco que explica la punición de conductas asociadas a la vulneración de los bienes jurídicos en juego, los agravios planteados por la defensa en torno a la constitucionalidad de la figura penal atribuida, la valoración probatoria elaborada y la ulterior calificación legal adoptada como consecuencia.

III. La defensa técnica de Galarza planteó, además, la inconstitucionalidad del delito previsto en el art. 15 de la ley 24.769. A su criterio, el tipo penal resulta incompatible con el art. 18 de nuestra Constitución Nacional en tanto presupone, a su criterio, penas “cruel, desproporcionadas y elevadas” que atentan contra el principio de inocencia.

Esbozó también que “*otro de los elementos que hacen viable la declaración de inconstitucionalidad es la escasa o nula determinación del bien jurídico protegido contrariando gravemente el principio de legalidad consagrado en el art. 18 de la Constitución Nacional*”.

Adicionó, finalmente, que se trata de un “*delito de preparación que reprime actos que normalmente quedan impunes por no constituir siquiera un comienzo de ejecución de un ilícito determinado, lo que violenta el principio de lesividad previsto en el art. 19 de la Constitución Nacional*”.

Como punto de partida, cabe recordar que la declaración de inconstitucionalidad es una solución de procedencia excepcional y restrictiva, sólo admisible ante la imposibilidad de conciliar las normas en juego con los preceptos constitucionales. Es, en efecto, la facultad jurisdiccional para salvaguardar al Estado federal y la preeminencia de la Constitución Nacional (Fallos: 305:1304, entre otros).



El delito de asociación ilícita fiscal requiere la existencia de un acuerdo de voluntades, estable y con caracteres de cohesión y organización, entre tres o más personas imputables con la finalidad de cometer delitos en forma general e indeterminada, aun cuando se refieran a una misma modalidad delictiva, en el caso, de delitos tipificados en la ley penal tributaria (cfr. voto del suscripto en causa FRO 42000475/2011/T01/33/CFC3, "BERDICHEVSKY, Claudia y otros s/rec. de casación", reg. N°1194/22, resuelta el 5/9/22 por esta Sala IV).

Al igual que en el delito previsto en el artículo 210 del Código Penal, la doctrina nacional es pacífica en cuanto a que sus elementos típicos son: a) tomar parte de una asociación; b) número mínimo de partícipes; c) propósito colectivo de delinquir. En el caso específico, la propuesta delictiva debe estar orientada a la comisión de ilícitos establecidos en la ley penal tributaria.

Respecto del "tomar parte", implica que el agente participe de las actividades de la asociación. En otras palabras, el autor debe realizar algún aporte efectivo al colectivo, que se traduzca exteriormente como tal frente a los demás miembros. Como tal, la participación como miembro implica orientarse a formar parte con sentido de permanencia en la vida de la sociedad, a los fines del mantenimiento o fomento de su actividad ilícita (ZIFFER, P., *El delito de asociación ilícita*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2005, pp. 67-71).

El segundo elemento, "asociación" o "banda", exige objetivamente un número de integrantes: tres o más personas. Esto, a su vez, se complementa con un mínimo de cohesión en el grupo que exhiba cierto grado de estructura organizada tendiente a materializar los objetivos comunes.

El tercer y último elemento, que es en definitiva lo que convierte en delictiva a una asociación, es el objeto de este tipo de sociedades:





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FPO 12005932/2009/TO1/29/CFC1

cometer delitos indeterminados. La razón por la cual se exige la comisión de hechos indeterminados es que, de lo contrario, alcanzaría con las reglas de la participación. Por ello se requiere que los autores tengan en sus miras pluralidad de fines delictivos asociados a ilícitos previstos en la ley tributaria.

En síntesis, este delito se caracteriza por tomar en cuenta la mayor gravedad de la comisión colectiva de hechos prohibidos, tanto por el aumento del poder ofensivo como por la mayor capacidad de diluir responsabilidades individuales al haber una estructura que ampara sus acciones (*mutatis mutandi*, cfr. voto del suscripto en causa FLP 26486/2016/T01/18/CFC31, "FABIANO, Facundo y otros s/rec. de casación", reg. N°665/22, resuelta el 30/5/22 por esta Sala IV).

De manera que el tipo penal en estudio 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.

En este sentido, la decisión del Congreso Nacional de sancionar un tipo penal que concursa de forma aparente por especialidad con aquel previsto en el art. 210 del C.P. no resulta, como plantea el recurrente, inconstitucional.

Muy por el contrario, se trata de un delito independiente de aquellos ilícitos específicos que cometa o planea cometer la asociación. Y, por ello, representa un injusto autónomo que se consuma con la mera conducta de formar parte de la agrupación que tiene como objetivos comunes la comisión de ilícitos tributarios -previstos en la ley 24.769.

De ello se colige que la decisión legislativa de punir de forma independiente un accionar que se diferencia de los delitos tributarios que en sí pudiere cometer o hubiere cometido la asociación ilícita no infringe, como cuestiona el recurrente, al principio de legalidad ni el de lesividad,



establecidos en los artículos 18 y 19 de la Constitución Nacional respectivamente. Se trata de la protección de bienes jurídicos distintos que implican, como consecuencia, sanciones punitivas diferentes.

Por tales razones, el planteo de inconstitucionalidad formulado no tendrá acogida favorable y será rechazado, en tanto no refleja la incompatibilidad de la norma cuestionada con nuestra Constitución Nacional.

A continuación, se analizará, a partir de esta descripción de los elementos típicos del delito en cuestión, si el tribunal de juicio ha efectuado una acertada valoración de la prueba producida a lo largo del debate oral y público, en pos de verificar si la sentencia condenatoria objetada supera el test de fundamentación que se le exige a toda resolución jurisdiccional.

IV. Los recurrentes encausaron su pretensión en torno a una alegada arbitrariedad en el decisorio impugnado a partir de una parcializada valoración de la prueba producida en autos.

De modo general, la investigación giró alrededor de actividades sistemáticas, organizadas y habituales vinculadas con la generación de créditos fiscales a partir de la emisión de facturaciones apócrifas. Ello, con el fin último de disminuir el pago de tributos vinculados con las ganancias obtenidas por varias empresas, entre ellas, la firma Establecimiento Estanciera S.A.

En tal sentido, el tribunal de juicio aseveró que la operatoria de la organización se desplegaba en dos modalidades: por un lado, ponían en funcionamiento sociedades que se hallaban inactivas (Noor S.A., Tranquera Abierta S.R.L., Oberá Envases S.R.L., Establecimiento San Juan S.R.L., etc.); y, por el otro, daban de alta nuevos contribuyentes (Luis Jorge Reca, Daniel Alberto Salvo y Luis Junges).

La primera modalidad se logró acreditar a través del correo electrónico en el que Ocampo le





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FPO 12005932/2009/TO1/29/CFC1

comunica a Zayas que “*tienen que empezar a facturar en Noor*”, en razón de que debían aparentar que tal empresa estaba operativa y no generaba únicamente facturas apócrifas para generar crédito fiscal a Establecimiento Estanciera S.A. y otras firmas.

A través de esta manera, los acusados podían eludir algunos controles fiscales. El *a quo* resaltó, al respecto, que “*no estaban obligados a informar las ventas que efectúan otros contribuyentes (información que registra el sistema informático denominado Citi-Ventas); además les permitía solicitar la entrega de talonario ante el fisco, sin requisitos de justificación patrimonial*”. Así, evitaban también gastos de organización, como puede ser inscripciones en registros y organismos.

Eso pudo acreditarse a través de los antecedentes de inscripción y modificación de las sociedades Establecimiento Estanciera SA, Tranquera Abierta SRL, Posadas Conford SRL, Exim Misiones SRL, Establecimiento San Juan SRL, en el Registro Público de Comercio de la Primera Circunscripción Judicial de la Provincia de Misiones (caja 26, Reg. N°11/15).

La segunda variante implicaba la introducción de nuevos contribuyentes “*sin capacidad económica ni financiera, pero revestidos de cierta apariencia que les permitía operar al menos por cierto tiempo en el circuito económico-financiero*”.

En relación con la operatoria general desplegada por los acusados, de los allanamientos practicados se logró secuestrar, del domicilio fiscal de Establecimiento Estanciera SA, los libros de IVA Ventas y Compras de Reca (supuesto proveedor). Del libro IVA Compras surge además que sus proveedores eran Establecimiento San Juan (\$547.232), Ramón Báez (\$270.232), Oberá Envases SRL (\$307.558). De ello se puede discernir la cadena de generación de falsos créditos fiscales entre empresas que tenían vinculación con alguno o algunos de los acusados.



También se secuestró del domicilio fiscal de Establecimiento Estanciera SA un contrato de cesión de cuotas a favor de Hilda Apes (esposa de Galarza) y Zayas.

En igual sentido, se logró corroborar que Reca nunca fue productor de yerba mate, por lo cual de ningún modo pudo ser proveedor de Establecimiento Estanciera. Tal extremo pudo acreditarse a través de la declaración de Ireneo Godoy (fs. 299/311), quien declaró tal circunstancia ante la AFIP. Lo mismo ocurrió con las declaraciones de Aldo y Raúl App, quienes manifestaron ante el organismo que nunca realizaron actividad comercial con Reca.

Para más, el a quo tomó como prueba indiciaria que empresas como Holowaty, Establecimiento Santa Ana y Hugo conformaron lo evadido a través de las facturaciones apócrifas y efectuaron los pagos adeudados correspondientes.

Con relación a Tranquera Abierta SRL, no sólo Zayas y Ocampo tenían poderes de administración y disposición, sino que también se hallaron talonarios de facturación de la empresa en el domicilio allanado de Zayas. A la vez, el a quo afirmó que "*de la información extraída de los equipos informáticos del domicilio fiscal de dicha firma, volcadas en el CD, reservado en la caja 4- CD1 sumado al análisis de la documental secuestrada en el estudio contable del contador Leandro Antonio García, surge que esta firma resulta ser el principal proveedor de Establecimiento Estanciera SA, siendo el crédito fiscal computado a esta firma de \$417.008,50 (2006/2008). Así también del archivo identificado como 'Tranquera Abierta', surgen las facturaciones realizadas de las cuales el monto total del crédito fiscal apócrifo generado asciende a la suma de \$875.869,24 (2008) (Caja 4 CD1)*".

También se probó que parte de este crédito fiscal fue utilizado por la compañía Exim SRL, empresa real que conformó el monto evadido luego de su fiscalización.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FPO 12005932/2009/TO1/29/CFC1

Otra evidencia ponderada por el tribunal de juicio fue el resultado de la inspección realizada por personal del Ministerio de Salud Pública de la Provincia junto con personal de INYM, en la que lograron constatar que en el domicilio comercial de Establecimiento Estanciera SA no había actividad laboral.

Respecto de otras empresas en las cuales intervenían activamente los acusados se demostraron circunstancias similares. La documentación de Oberá Envases SRL fue secuestrada del allanamiento del domicilio particular de Zayas. Del libro IVA Ventas surge que sus principales compradores eran, precisamente, Establecimiento Santa Ana, Alimentos SA y Establecimiento Estanciera, lo cual se condice con la generación de facturas apócrifas para deducción de IVA ganancias en el caso de la última firma.

A su vez, de la documentación secuestrada en los domicilios de los imputados surgen ventas de Oberá Envases SRL por \$724.445 (2007) y \$4.418.604 (2008). También se determinó que emitieron facturación para otras compañías que luego de ser fiscalizadas conformaron la evasión realizada a través de estas facturaciones apócrifas.

Con relación a la empresa Alimentos SA, se logró acreditar que su principal comprador – beneficiario de los créditos fiscales fraudulentos- era Holowaty, quien se acogió a la conformación de su deuda luego de la fiscalización efectuada por el fisco. Asimismo, se demostró a través de la documentación secuestrada que Alimentos SA poseía incongruencias entre el monto de las operaciones de ventas realizadas y el cumplimiento de sus obligaciones fiscales ante la AFIP, al igual que mostraba inconsistencias con las acreditaciones bancarias registradas.

Respecto de Establecimiento San Juan SRL, además de secuestrarse documentación de la firma en el domicilio allanado de Zayas, se determinó que había



facturado a productores de yerba mate por sumas importantes de dinero sin que presente declaraciones juradas de IVA de 2007 a 2009; lo cual refleja que su única función era generar créditos fiscales inexistentes a empresas del rubro.

Por otro lado, sobre el contribuyente Alejandro Ramón Báez, se demostró que figuraba en la base APOC de AFIP por no tener capacidad económica. Sin embargo, de la documentación secuestrada surgió que Establecimiento Estanciera SA realizó importantes operaciones con el mencionado contribuyente, a la vez que se secuestraron del domicilio de Zayas talonarios de recibos tipo X, en blanco, firmados por éste.

A partir de lo investigado, el tribunal de juicio meritó las intervenciones que tenían los acusados en relación con las empresas investigadas y descriptas anteriormente.

Luis Ramón Zayas contaba con un poder especial de administración de la empresa Alimentos SA, así como también se encontró un contrato de cesión de acciones de dicha firma a su nombre. A su vez, ejercía funciones como presidente del Directorio de la compañía Noor SA, así como también oficiaba de representante legal y era firmante de una cuenta bancaria de la firma. En la empresa J&J Servicios SRL surge también como firmante de una cuenta bancaria de la compañía.

Para más, Zayas también contaba con un poder general de administración y disposición de la firma Compañía Labrador Forestal SH; empresa que figura ante la AFIP con baja por falta de presentación de declaraciones juradas. Según el *a quo*, también se logró constatar la intervención de Zayas en la empresa Múltiple SRL, a partir de una publicación en el Boletín Oficial (22/12/03).

Vale recordar que estas compañías oficiaron, en su mayoría, como falsos proveedores de la empresa Establecimiento Estanciera, de modo tal que ésta última pudiese aumentar fraudulentamente su caudal de





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FPO 12005932/2009/TO1/29/CFC1

créditos fiscales y así deducir una mayor suma de IVA ganancias a abonar al fisco.

A su vez, Zayas tenía un poder general de administración y disposición de la firma Exim Misiones SRL, la cual no registró pagos por el impuesto IVA en 2008 y 2009. Lo peculiar fue que la firma fue constituida en 1998 pero sus primeras operaciones surgen en 2008, tiempo que coincide con el período en el cual los acusados realizaron las maniobras investigadas. En 2008, la empresa Exim solicitó impresión de talonarios de facturación y remitos.

En el caso de Luis Oscar Ocampo, aparecía como apoderado de la firma Establecimiento Estanciera SA, que era precisamente la compañía a la que los acusados generaban créditos fiscales a través de facturaciones apócrifas de otras empresas.

A su vez, también poseía un poder general de administración y disposición a favor de Tranquera Abierta SRL, otra de las compañías que generaba facturas apócrifas.

Bajo idéntica modalidad, Ocampo estaba autorizado a realizar trámites en representación de Yerbatera Salto SRL, la cual tenía un contrato de sublicencia de marca con Establecimiento Estanciera SA (2006), el que fue secuestrado del domicilio del propio Zayas. Se trataba de una empresa próxima a ser utilizada con los mismos fines espurios.

Finalmente, con relación a Galarza, se secuestró del allanamiento de su domicilio el contrato constitutivo original de la empresa Oberá Envases SRL, de la cual no se duda de su intervención como generadora de créditos fiscales ficticios a partir de facturaciones apócrifas.

Asimismo, logró acreditarse que la empresa J&J Servicios SRL tenía domicilio legal y fiscal en Salta 635, que era a su vez el domicilio alternativo de Galarza; y se demostró que los socios originarios le cedieron sus cuotas sociales a Hilda Apes (esposa de Galarza) y Luis Zayas. Para más, del domicilio



mencionado se secuestró documentación que data de estados contables de la firma en cuestión donde Galarza firma como presidente, así como también un contrato de cesión de cuotas sociales.

De igual manera, el tribunal de juicio sopesó diversas declaraciones testimoniales que fueron contestes con el resto de la prueba producida.

En primer lugar, el testigo Rostán, Supervisor de la división de investigaciones de la AFIP, refirió que antes de la denuncia que originó esta causa ya había comenzado una investigación respecto de Establecimientos Estanciera SA. Destacó que *"el INYM les aportó información que corroboró que los proveedores eran apócrifos: no tenían bienes, no contaban con empleados declarados en cantidad razonable para el volumen de producción, en general cuentas bancarias sin movimientos"*. Asimismo, describió cómo es la operatoria de una empresa "fantasma" destinada a emitir facturas apócrifas para beneficiar a otras empresas. Para más, destacó que *"sobre Estanciera SA, lo que le llamó la atención fue el vicio de origen. El INYM había aportado el listado de proveedores de yerba que la firma tenía, la gran mayoría de las compras informadas tenían inconsistencias en cuanto al volumen operativo que figuraba como compra de ESTANCIERA"*.

En concordancia declaró el testigo Oscar Szmek, funcionario de la AFIP que intervino en la investigación. Comentó que mientras estaban investigando a Establecimientos Estanciera SA se presentó una de las socias para saber de su situación porque la estaban llamando de una deuda bancaria.

A partir de su testimonio, el a quo aseveró que *"las dos socias desconocían la operatoria comercial de la firma. Ellos elevaron a los superiores, lo que se buscó fue analizar la parte patrimonial y financiera. Como no podía ver los proveedores, requirieron información al INYM, sobre todo tipo de operatoria relacionada a la Yerba, ello*





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FPO 12005932/2009/TO1/29/CFC1

para ver si había movimientos reales. Allí vieron que había contribuyentes que ya en la AFIP eran de dudosa procedencia, se buscaba si estaban inscriptos, si tenían movimientos en banco. Casi todos los proveedores de esa firma eran dudosos. [...] Dado los antecedentes que se recolectaron, las empresas de mayor antigüedad no tenían movimiento, o presentaban declaraciones juradas sin movimientos. [...] El testigo refiere que antes de hacer el análisis la agencia requirió a las empresas cierta información, pero no tuvo respuesta. Nadie recibía en los domicilios. A la empresa ESTANCIERA no se determinó una deuda, ya que había dos socias que no tenían idea de que se trataba la empresa. Lo que se cargó en la base es porque no tenían solvencia para tales movimientos. [...] Los supuestos proveedores tampoco tenían operatoria real".

Además, el testigo resaltó que los proveedores de Establecimiento Estanciera tenían antecedentes asociados a la falta de pago de impuestos, no contaban con inmuebles, así como tampoco había indicios de que pudiesen proveer yerba al establecimiento.

También declaró el testigo Mariano López, empleado de la AFIP, quien participó de la investigación en cuestión. Sobre su declaración, el a quo ponderó que se encargó de indagar sobre el contribuyente Ramón Alejandro Báez. Recordó que fue imposible localizar al contribuyente, fue al domicilio fiscal y no vivía en ese domicilio. Manifestó que "supuestamente vendía hoja verde de yerba mate, por ello fueron hasta el lugar de supuesto acopio de yerba, resultando el mismo inexistente. Verificaron que no contaba con empleados para el acopio, no tenía movimientos bancarios importantes, sus saldos nunca daban con saldo a pagar".

Destacó además que López aseveró que también participó en las fiscalizaciones a Holowaty por habersele impugnado operaciones con Báez, J&J Servicios, Reca y Establecimiento Estanciera. Afirmó



que, tras las fiscalizaciones, Holowaty rectificó conformando la pretensión de AFIP.

El tribunal de juicio ponderó, además, la declaración del funcionario de AFIP, Walter Manuel Ayala. Éste destacó que participó en la investigación de la empresa Colonia Alegría, de la que muchos contribuyentes desconocieron las operaciones con ella realizada. A su vez, resaltó que la documentación relativa a tal empresa fue secuestrada del domicilio allanado de la empresa Establecimiento Estanciera.

Finalmente, fueron sopesadas las declaraciones de las denunciantes, Gloria Concepción Rojas y Dora Beatriz Carísimo.

Respecto de Rojas, ésta manifestó que se desempeñó como secretaria de Zayas. Dijo que tenía más relación con Ocampo que con el resto, dado que fue con quien fue a un banco a retirar chequeras luego de firmar varias documentaciones. Refirió que le pagaban 500 pesos todos los meses. Declaró, además, que tomó conocimiento de su participación accionaria a partir de un llamado de Carísimo, quien le comentó que estaba en la misma situación que ella y le recomendó efectuar la denuncia.

La testigo refirió que con Ocampo fueron a Chaco, dado que éste le comentó que la empresa se estaba expandiendo. Fueron a un banco donde nuevamente le solicitaron firmar documentación. Comentó que Ocampo, junto con Zayas, también la llevaron a Oberá y le pidieron que firme unos papeles para la compra de un camión. Destacó también que nunca fue a trabajar a una oficina y que su principal trato era con Ocampo, a pesar de que Zayas era el jefe de Ocampo.

Por su parte, la denunciante Carísimo manifestó que conocía a Galarza a través de su señora, ya que eran amigas desde la niñez. Narró que se contactó con los imputados a través de tal vínculo, quienes le ofrecieron hacer una sociedad para trabajar. Tras aceptar y firmar unos papeles, comentó que sus dudas comenzaron cuando la contactaron de un





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FPO 12005932/2009/TO1/29/CFC1

banco reclamándole unas deudas por unos cheques rebotados. Comentó que Galarza, en 2007, viajaba mucho con Zayas que era "el que comandaba la batuta".

Sobre sus declaraciones y las alegaciones de los recurrentes en torno a su posible parcialidad a la hora de declarar, cabe manifestar que a lo largo de todo el proceso penal no se encontraron indicios suficientes que permitan sostener su posible implicancia en los sucesos investigados. De modo tal que, como fuera destacado por el tribunal de juicio, sus declaraciones son conforme al juramento de decir verdad en calidad de testigo, lo que refleja la acertada ponderación de sus dichos.

Para más, lo narrado por éstas se condice con el resto de la prueba producida en el debate oral y público, lo cual derroca los intentos defensistas en desestimar sus declaraciones como prueba de cargo.

A partir de lo expuesto, entonces, es posible afirmar que el resolutorio impugnado cuenta con los fundamentos mínimos para ser considerado un acto jurisdiccional válido.

El tribunal *a quo*, luego de ponderar todo el cúmulo probatorio producido en autos, logró acreditar la hipótesis acusatoria con el grado de certeza necesario en su etapa procesal como para sentenciar un veredicto condenatorio.

En efecto, de lo revisado es posible aseverar que los acusados intervinieron de forma organizada y con la habitualidad que el tipo penal exige en la generación de facturaciones apócrifas con el objeto de producir créditos fiscales para minimizar el monto a abonar en concepto de IVA ganancias por parte de la empresa Establecimiento Estanciera SA, así como también de otras empresas que se vieron beneficiadas por este accionar espurio.

Cabe destacar, al respecto, que la prueba indiciaria resultó congruente al determinar que varias de esas empresas que fueron beneficiadas (como por ejemplo Holowaty), ulteriormente decidieron conformar



la pretensión del fisco luego de realizada la impugnación por fiscalización de sus operaciones.

Ello refleja que contaban con pleno conocimiento del beneficio ilícito, en términos fiscales, que estaban obteniendo a partir del accionar ilícito de los aquí acusados.

El profuso análisis de la documentación secuestrada permite demostrar que todas las empresas involucradas tenían como punto en común la intervención de alguno o algunos de los aquí condenados. Zayas era presidente del directorio de Noor SA, a la vez que tenía poderes generales de administración y disposición de Alimentos SA, Compañía Labrador Forestal SH, Exim Misiones SRL, así como también era firmante de J&J Servicios SRL. Es decir, de varias empresas involucradas, Zayas tenía amplios márgenes para poder accionar de modo coincidente con la maniobra ilícita descubierta en autos.

De igual manera, se logró determinar la activa participación de Ocampo en los hechos ilícitos. Ocampo era apoderado de la principal empresa acreedora de los beneficios fiscales obtenidos ilícitamente, Establecimiento Estanciera SA; a la vez que tenía un poder general de administración y disposición de Tranquera Abierta SRL, que fue ni más ni menos que una de las firmas destinadas a generar facturas apócrifas para beneficiar a otras compañías como Establecimiento Estanciera SA.

También estaba autorizado a realizar trámites a favor de Yerbatera Salto SRL, una de las firmas que se indujo que era próxima a generar facturas apócrifas.

Por último y con relación a Galarza, se produjo numerosa prueba que permitió sostener su participación en la actividad delictiva. Muy contrario a lo sostenido por el recurrente, logró acreditarse que la empresa J&J Servicios SRL tenía domicilio legal y fiscal en Salta 635, que era a su vez su domicilio alternativo.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FPO 12005932/2009/TO1/29/CFC1

Para más, se acreditó que los socios originarios de tal compañía le cedieron sus cuotas sociales a Hilda Apes, que era precisamente su esposa.

Finalmente, del domicilio alternativo de Galarza, situado en Salta 635, se secuestró el contrato constitutivo original de la firma Oberá Envases SRL, cuya implicancia en la generación de facturas apócrifas en beneficio de terceras empresas resulta, a esta altura, inobjetable.

Y de ese mismo domicilio también se secuestró una copia del estatuto de Establecimiento Estanciera SA, constancias de inscripción y un poder general a favor de Ocampo respecto de Tranquera Abierta SRL, chequeras firmadas en blanco por Galarza de Oberá Envases SRL en la que figuraba como gerente, estados contables de Oberá Envases SRL, J&J Servicios SRL firmados por su esposa, talonarios de recibos de Salvo Daniel Oscar, contratos de locación firmados por su esposa APES como gerente, entre otras.

De forma contraria a lo cuestionado por las partes recurrentes, los tres acusados intervenían de modo minuciosamente organizado en pos de cometer ilícitos tributarios tendientes a generar créditos fiscales para empresas, dentro de las cuales algunas eran a su vez integrantes y beneficiarios.

Esto refleja que la participación de los tres acusados no se sostuvo únicamente en los dichos de las denunciantes, sino que muy por el contrario fue el análisis integral y conglobado de todo el cúmulo probatorio lo que permitió ratificar la hipótesis acusatoria.

A su vez, el secuestro de documentación de varias de estas compañías en domicilios a ellos asociados no hace más que reflejar su participación conjunta en todo el entramado delictivo: desde las empresas fantasmas que generaban facturaciones apócrifas, hasta las empresas beneficiarias de créditos fiscales en IVA ganancias por tales compras ficticias.



Finalmente, el correo que le envía Ocampo a Zayas manifestándole que tienen que empezar a facturar en Noor SA no hace más que reflejar el pleno conocimiento, analizado desde el plano subjetivo del tipo penal, de la ilicitud de las conductas llevadas adelante por la organización. En otras palabras, Ocampo sabía el tipo de maniobras espurias que se realizaban y recomendaba a Zayas realizar acciones tales como generar facturaciones en Noor SA para continuar con la actividad ilícita intentando no ser descubiertos por el fisco.

De ello es posible afirmar que se acreditaron todos los elementos típicos propios de la figura típica finalmente atribuida a sus conductas. Se trató de tres personas que formaron parte y, de modo habitual, de una asociación; y que ejecutaron acciones que promovían el objeto de la agrupación, destinada a la comisión de ilícitos tributarios. De todo su accionar reflejado a partir de las evidencias producidas en autos se puede visibilizar la presencia del dolo que subjetivamente exige el tipo penal en cuestión.

En consecuencia, como las partes recurrentes no han logrado demostrar que el juzgador ha caído en el absurdo, en la arbitrariedad o ha violado las leyes de la sana crítica racional al momento de ponderar la evidencia en su contra, deviene adecuado afirmar que la sentencia recurrida resulta un acto jurisdiccional válido, por lo que corresponde rechazar los agravios planteados en torno a la valoración de la prueba y la calificación legal adoptada respecto de las conductas por las que resultaron condenados Zayas, Ocampo y Galarza.

En efecto, cabe señalar que la alegada arbitrariedad no se comprueba en la especie ya que las argumentaciones tendientes a demostrarla sólo evidencian, nuevamente, una mera opinión discrepante con la decisión del *a quo*, la cual cuenta, en sus consideraciones generales en orden a la acreditación





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FPO 12005932/2009/TO1/29/CFC1

de la asociación ilícita fiscal que operó con distribución de tareas, habitualidad y permanencia, con las particularidades en lo que hace al rol de cada encausado, con fundamentos suficientes que impiden su descalificación como acto jurisdiccional válido.

En conclusión, el pronunciamiento atacado no presenta fisuras lógicas que permitan su descalificación y la resolución impugnada posee la certeza apodíctica con la que debe contar toda sentencia condenatoria respecto de la participación de los tres acusados en la actividad delictiva objeto de proceso y condena, por lo que debe descartarse la existencia de un supuesto de arbitrariedad (arts. 123 y 404 inc. 2º del C.P.P.N.).

V. La defensa técnica del acusado Zayas objetó, además, el monto de pena impuesto a su asistido. A su criterio, el tribunal de juicio omitió ponderar la dilación del proceso penal en cuestión, así como también no valoró adecuadamente la ausencia de antecedentes penales de Zayas. Destacó que su defendido *"no es un ser peligroso, socialmente ha readquirido vinculaciones positivas con la comunidad"*. Destacó sus 67 años de edad.

Respecto de esta cuestión, he señalado de manera constante que le compete a esta Cámara Federal de Casación Penal la intervención en cuestiones como la aquí planteada, toda vez que la posibilidad del juicio de revisión sobre la fijación de la pena impuesta, no sólo corresponde en caso de arbitrariedad, como supuesto en que lo controlable es la falta de motivación o su contrariedad, sino también en relación a la corrección de la aplicación de las pautas fijadas por el derecho de fondo -arts. 40 y 41 del C.P.- (cfr. en lo atinente y aplicable, causa N°847, "WOWE, Carlos s/recurso de casación, rta. el 30/10/98, reg. N°1535.; causa n°1735, "DEL VALLE, Mariano s/recurso de casación", rta. el 19/11/99, reg. N°2221.4; causa n°1646, "BORNIA DE MERLO, Walter s/recurso de casación", rta. el 22/02/00, reg. 2427.4;



entre varias otras, todas de esta Sala IV de la C.F.C.P.).

Por ende, resulta claro que la individualización de la pena es revisable, según cuál sea el vicio atribuido en tal sentido al fallo, ya sea desde el aspecto de la fundamentación, como en relación a la aplicación de las disposiciones de carácter sustantivo que la regulan, aunque varias de esas pautas dependan de las características del hecho juzgado, caso en el cual deberá recurrirse al examen del *factum* que el tribunal consideró acreditado (conforme, en lo atinente y aplicable, causa n°1735, "DEL VALLE, Mariano s/recurso de casación", rta. el 19/11/99, reg. N°2221.4, de esta Sala IV de la C.F.C.P.).

A su vez, ello es así en vinculación directa con el alcance que esta Sala ha asignado a este tipo de impugnaciones, pues a la luz de la correcta interpretación del art. 8.2.h del Pacto de San José de Costa Rica, para que exista una verdadera revisión ante el juez o tribunal superior, es necesario otorgarle al instituto casatorio -como etapa del proceso penal- el carácter de recurso eficaz que garantice suficientemente al imputado el examen integral del fallo (cfr. los votos del suscripto en la causa n°4428, "LESTA, Luis Emilio s/recurso de casación", rta. el 23/9/04, reg. N°6049; causa n°4807, "LÓPEZ, Fernando Daniel s/recurso de queja", rta. el 15/10/04, reg. N°6134; y causa FSM 2362/2011/T01/9/CFC3, "AHEL, Sergio Daniel Enrique s/recurso de casación", rta. el 23/8/16, reg. N°1024/16.4, todas de esta Sala IV de la C.F.C.P.).

Ahora bien, tal como ya lo he señalado en diversas oportunidades, 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 aquellas, escogiendo entre la pluralidad de posibilidades previstas legalmente (cfr. los votos del suscripto en causa n°1785, "TROVATO,





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FPO 12005932/2009/TO1/29/CFC1

Francisco M. s/recurso de casación", rta. el 31/05/2000, reg. N°2614; causa n°6414, "PALACIOS, Miguel Ángel s/recurso de casación", rta. el 20/02/2007, reg. N°8264; y causa FSM 2362/2011/T01/9/CFC3, "AHEL, Sergio Daniel Enrique s/recurso de casación", rta. el 23/8/16, reg. N°1024/16.4, todas de esta Sala IV de la C.F.C.P.).

En tal sentido, resulta claro que las circunstancias o elementos que en sí mismos considerados configuran la acción típica no pueden ser valoradas para graduar la pena a imponer. Sin embargo, junto a las demás pautas de mensuración, pueden ser evaluadas al efecto considerándolas, no ya en su mencionada eficacia cualitativa, sino cuantitativa, es decir, en su gravedad o entidad.

Consecuentemente también, por ejemplo, si bien la mera afectación del bien jurídico protegido ya ha sido ponderado en abstracto por el legislador con relación al tipo penal en cuestión, y así considerado no puede ser valorado por el juez a los fines de la imposición de una pena, sí puede tener incidencia, como agravante o atenuante, el grado de afectación a ese bien jurídicamente protegido.

Ello, del mismo modo que ocurre con el tiempo, modo y lugar en que se desarrolló el delito, así como en relación con los medios de los que se valió el delincuente, que en cada caso adquirirán según su intensidad un diferente valor indiciario de la gravedad del hecho o peligrosidad del agente, aun cuando en abstracto configuren el injusto penal, pues, como ya he dicho, admiten grados que reflejen la intensidad.

Idéntico razonamiento se sigue de la extensión del daño causado. Las propias circunstancias del caso permitirán delimitar el grado de afectación al bien jurídico protegido mediante el modo de llevar adelante el accionar delictivo.

En el caso concreto de Zayas, el tribunal de juicio ponderó como agravantes "*la naturaleza y*



modalidad delictiva a la que se comprometió; la lesión al bien jurídico tutelado, que interesa primordialmente al Estado, en razón de que perturba el ‘orden público’ y a la sociedad en su conjunto, dado que también acarrea un perjuicio a la ‘función financiera’, en cuanto a la recaudación de rentas; además de su edad, su nivel socioeconómico y cultural, que no tenía dificultades para ganarse el sustento; como así también las circunstancias de tiempo y lugar de comisión y la extensión del daño y peligro causado”. A su vez resaltó que su capacidad de decisión en la organización también resultó relevante. Como atenuante ponderó, esencialmente, la ausencia de antecedentes penales.

A partir de lo expuesto es posible afirmar que el tribunal ha ponderado todas las circunstancias posibles para establecer atenuantes y agravantes que permiten definir el *quantum punitivo*.

En el escenario descripto, considero que las pautas de mensuración expresamente meritadas por el tribunal como agravantes y atenuantes, a la luz de lo dispuesto en el art. 41 del Código Penal, otorgan adecuado sustento al monto punitivo finalmente fijado al recurrente sobre este punto, en tanto resultó razonable en referencia a la escala penal prevista para el delito perpetrado, que oscila entre los cinco y los diez años de prisión. El *a quo*, ajustadamente al caso, valoró la extensión del daño causado en la comisión de un ilícito que, como mencioné inicialmente, afecta gravemente la recaudación pública y genera efectos difusos sobre toda la ciudadanía, lo cual reviste de vital importancia para hacer frente a las demandas sociales imperantes. Asimismo, ponderó circunstancias personales del acusado, como su edad y su capacidad de sustentarse por sus propios medios, así como también su falta de antecedentes penales, para imponer finalmente una pena que se aleja solamente en un año del mínimo de la escala penal en cuestión.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FPO 12005932/2009/TO1/29/CFC1

Por tales razones, el agravio vinculado al monto de pena finalmente impuesto a Zayas será rechazado.

VI. Por tales razones, propicio al Acuerdo RECHAZAR los recursos de casación interpuestos por las defensas técnicas de Luis Ramón Zayas, Oscar Luis Ocampo y Ricardo Galarza, sin costas en la instancia (art. 530 y ss. del CPPN). Y TENER PRESENTE las reservas del caso federal efectuadas.

El señor juez doctor Mariano Hernán Borinsky dijo:

El Tribunal Oral Federal de Posadas, provincia de Misiones, el día 24 de mayo de 2021, en lo que aquí interesa, resolvió rechazar el pedido de inconstitucionalidad del art. 15, inciso "c", de la ley 24.769 y condenar a Luis Ramón Zayas, Oscar Luis Ocampo, y Ricardo Galarza, por considerarlos coautores del delito de asociación ilícita fiscal en calidad de jefe, organizador e integrante, respectivamente, a las penas de 6, 5 y 4 años de prisión (art. 15 inc. "c" de la ley 24.769).

Contra esa resolución, las defensas de los condenados interpusieron sendos recursos de casación, los que fueron denegados por el *a quo* y concedidos en esta instancia (Regs. 1167/21, 1168/21, 1169/21, todos del 5/8/21).

Los defensores de Luis Ocampo y de Ricardo Galarza sostuvieron que se vio comprometida la garantía de imparcialidad de los sentenciantes en virtud de las apreciaciones que realizaron en intervenciones previas al pronunciamiento aquí impugnado.

Sobre el punto, habré de compartir las consideraciones efectuadas en el voto del distinguido colega, doctor Javier Carbajo, que además cuenta con la adhesión del doctor Gustavo M. Hornos.

Ello así, en la medida en que nuestro Máximo Tribunal ha establecido que no procede el apartamiento de los jueces cuando el planteo se funda en la mera



intervención que tuvieron en pronunciamientos anteriores propios de sus funciones legales (C.S.J.N., Fallos: 270:415, 274:86, 310:338; 311:578, 316:2512 y 322:712), como se observa en el caso.

Comparto también el análisis efectuado por el colega que lidera el presente Acuerdo –al que adhirió el doctor Gustavo M. Hornos– respecto del planteo de la defensa de Luis Ramón Zayas por el que solicitó que se declare la invalidez de las actuaciones por afectación al derecho de defensa.

El recurrente no ha logrado demostrar un estado de indefensión de su actual asistido durante la sustanciación del proceso. En efecto, el impugnante no ha brindado argumentos suficientes para acreditar un supuesto de defensa técnica ineficaz en el caso.

Las críticas ensayadas sobre la actuación de la defensa que asistió técnicamente a Luis Ramón Zayas no resultan conducentes para sostener el estado de indefensión que se alega (art. 18 C.N.). En consecuencia, el planteo formulado por la defensa debe ser desestimado.

En cuanto a la arbitrariedad en la valoración de la prueba invocada por los recurrentes, comparto sustancialmente los argumentos exteriorizados por mi distinguido colega preopinante, doctor Gustavo M. Hornos. Ello así, en tanto 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 sentencia impugnada, se observa que el tribunal de juicio tuvo en cuenta numerosa prueba de cargo –reseñada y analizada en el voto de mi colega preopinante– con aptitud suficiente para tener por acreditada la materialidad histórica de los hechos





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FPO 12005932/2009/TO1/29/CFC1

objeto de imputación. A su vez, dicha valoración le permitió descartar las versiones presentadas por las defensas.

Precisamente, a partir de los numerosos elementos de prueba reunidos en el caso, el sentenciante tuvo por acreditado que "*LUIS RAMÓN ZAYAS, en calidad de Jefe; OSCAR LUIS OCAMPO, en calidad de Organizador y, RICARDO GALARZA, en calidad de integrante [...] conformaron una organización o asociación integrada, por ellos tres; con carácter de permanencia en el tiempo, que han acordado sus voluntades para cometer un número indeterminado de hechos ilícitos, enmarcados en el ámbito tributario, previstos y reprimidos por ley 24.769, en perjuicio del orden público y de la función financiera del estado, a través de prestanombres y/o empresas desactivadas para crear contribuyentes que operaban principalmente en el mercado de yerba mate en sus primeras etapas de producción, recolección secado, etc., a los fines de generar créditos fiscales y costos ficticios, actuando como intermediarios entre productores primarios y secaderos respecto de molinos y envasadoras, favoreciendo de esta manera al blanqueo de operaciones de grandes empresas (molinos de yerba mate) quienes posteriormente comercializaban el producto final y obtenían los mayores márgenes de utilidad, abultando así el crédito fiscal del impuesto al valor agregado (I.V.A) que declaraban, y reduciendo la base imponible sobre la que se calcula el impuesto a las ganancias, que exteriorizaban ante el Fisco Nacional*".

En la sentencia se tuvo por demostrado que "dicha operatoria se realizó a través de dos maneras: a) En la mayoría de los casos pusieron en funcionamiento sociedades que se hallaban inactivas como era el caso de: Noor S.A; Tranquera Abierta S.R.L; Oberá Envases S.R.L; Establecimiento San Juan S.R.L; entre otros y, b) en otros casos, dieron de alta a nuevos contribuyentes, como ser:



Establecimiento Estanciera S.A; Luis Jorge Reca, Daniel Alberto Salvo y Luis Junges.

Los jueces precisaron que “*La ventaja de la primera modalidad indicada precedentemente, tal como lo han afirmado las partes acusadores en autos, les permitió eludir determinados controles fiscales, toda vez que no estaban obligados a informar las ventas que efectúan a otros contribuyentes (información que registra el sistema informático denominado Citi-ventas); además les permitía solicitar la entrega talonario ante el Fisco, sin requisitos de justificación patrimonial; en cambio, para los casos de nuevas sociedades se requerían garantías, bienes o un monto determinado en la declaración jurada de Bienes Personales o Ganancia Mínima Presunta. Asimismo, con la reactivación de viejas sociedades evitaron gastos de organización, inscripciones en organismos o registros. De esta manera, se reactivaron las empresas mediante diversas cesiones de cuotas sociales, presentando las declaraciones juradas anteriores sin movimientos, a fin que se autorice la impresión de nuevas facturas.*

Con la segunda modalidad descripta y utilizada, se introdujo nuevos contribuyentes sin capacidad económica ni financiera - como el caso de la Sra. Gloria Concepción Rojas y Dora Beatriz Carísimo-, pero revestidos de cierta apariencia que les permitía operar al menos por cierto tiempo en el circuito económico-financiero”.

En este marco, el tribunal, a partir de los testimonios brindados por las denunciantes Gloria Rojas y Dora Carísimo, tuvo por cierto que Luis Ramón Zayas “era quien dirigía la organización, impartía las órdenes y conducía al grupo cuya cohesión aseguraba, cumpliendo tareas relevantes como ser presidente de directorio, apoderado, representante o firmante de cuentas”.

A ello, se sumaron los testimonios de Mulka e Irneo Godoy que mediante sus dichos reafirmaron que





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FPO 12005932/2009/TO1/29/CFC1

zayas era el jefe. En este punto, el tribunal tuvo en cuenta el respeto reverencial que "sus socios le profesaban, la sumisión constante, al consultarle todo y la capacidad de decidir...".

Además, el a quo ponderó que en su domicilio "se encontraron documentaciones originales de todos los contribuyentes cuestionados, lo que confirmaría su rol primordial dentro de la organización (documentación relacionada con inscripciones, poderes, autorizaciones, declaraciones, sellos, chequeras, talonarios etc.)" y "un Correo que el acusado OCAMPO le envía a ZAYAS, muy significativo, por cuanto de su texto surge un claro relato de la maniobra utilizada por los involucrados donde se refleja la coordinación de acciones, el ardid y fin común de crear empresas apócrifas".

Por otro lado, a partir de la documentación secuestrada en los distintos allanamientos efectuados en autos, los jueces consideraron que Oscar Luis Ocampo "...si bien no es quien tomaba las decisiones en la Organización, tiene un papel relevante, ya que es quien estaba 'autorizado' por varias de las firmas involucradas y por las personas físicas para realizar los trámites de inscripción y/o gestión ante Organismos Públicos". A lo que agregaron los poderes generales con los que contaba el nombrado respecto de la administración de algunas firmas.

En el caso de Ricardo Galarza, el sentenciante tuvo en cuenta que "...fue indicado como la persona que acercaba gente para formas las sociedades, es decir, quien se encargaría de conseguir los prestanombres que figurarían como socios de las firmas cuestionadas". Precisamente, se valoró que Galarza "Es la persona sindicada por Dora Carísimo, como quien lo contacta, a través de la esposa de Galarza (Hilda Apes), a quien conoce de la infancia" y que "Del allanamiento del inmueble sito en la calle Salta 635 (J&J servicios), alternativo de GALARZA, se hallaron: copia estatuto Establecimiento Estanciera S.A, actas



societarias varias, copia de la Constitución de Establecimiento Estanciera S.A en carpeta 41; copia del contrato social, declaraciones juradas de IVA, pagos, constancia de inscripción de Tranquera Abierta, Poder general de administración de Tranquera Abierta a Oscar Luis Ocampo; chequeras de Obera Envases SRL con cheques, firmados en blanco por Ricardo Galarza como gerente; documentaciones varias de donde figura su domicilio denunciado en autos".

A partir de lo reseñado, se observa que tal como ha quedado determinada la participación de los condenados en la asociación, no tiene asidero el argumento de las defensas vinculado a que las conductas desplegadas por sus asistidos se trataron de meros actos formales, por lo que no puede acreditarse el dolo. La distribución de roles y las distintas etapas que conformaron la maniobra global, así como la actividad desarrollada por cada uno de sus miembros, evidencia el conocimiento por parte de cada uno de ellos y la finalidad ilícita perseguida. Sobre todo, si se repara en la complejidad de la logística requerida y en que sus aportes se articulaban a esos fines.

Los argumentos de las defensas dirigidos a cuestionar la falta de prueba para tener por acreditado el elemento subjetivo de la figura penal, sustentados en las actividades que en aparente legalidad realizaban, responden a una mirada sesgada y parcializada de la maniobra probada.

Así, cabe concluir que las discrepancias expuestas por los impugnantes en sus recursos, más allá de evidenciar la existencia de una fundamentación que no comparten, no alcanzan a demostrar los supuestos de arbitrariedad que alegan.

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





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FPO 12005932/2009/TO1/29/CFC1

fundamentación (Fallos: 295:140, 329:2206, 330:133 y sus citas, entre otros); defectos que, vale aclarar, no se advierten en el caso.

Por otra parte, corresponde indicar que el principio de *in dubio pro reo* (art. 3 del CPPN), directamente ligado con el estado de inocencia del que goza toda persona a la que se le dirige una imputación penal (art. 18 de la CN, 8.2 de la CADH y 14.2 del PIDCP), exige que la sentencia condenatoria solo puede ser el resultado de la convicción a la que llegue el tribunal fuera de toda duda sobre los hechos, las circunstancias que los vincula y la intervención del imputado. Cualquier incertidumbre en la convicción del juez sobre la cuestión a la que es llamado a decidir, debe ser resuelta a favor del imputado. Ese estado de duda no puede reposar en una pura subjetividad, sino que debe derivarse de una minuciosa, racional y objetiva evaluación de todos los elementos de prueba en conjunto (Fallos: 311:512 y 2547; 312:2507; 314:346 y 833; 321:2990 y 343:354).

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 Luis Ramón Zayas, Oscar Luis Ocampo y Ricardo Galarza 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).

En definitiva, nos encontramos ante un acto jurisdiccional válido cuya fundamentación y consecuente conclusión, no ha sido rebatida por las partes en esta instancia.

En lo que refiere a la aplicación retroactiva al caso de la ley 27.430 invocada por la defensa de Luis Ramón Zayas, habré de señalar que la parte no realiza un análisis del caso particular y los supuestos beneficios que su aplicación retroactiva



importan para su asistido. Más aún, cuando la redacción de las leyes 27.430 y 24.769 en lo que concierne al tipo penal de asociación ilícita fiscal por el que resultó condenado su asistido, mantienen la misma escala penal y agravante para quien revista la calidad de jefe u organizador, por lo que no se observa, ni la defensa ha explicado, el perjuicio causado.

Sobre el planteo de inconstitucionalidad del art. 15, inc. "c" de la ley 24.769 formulado por la defensa de Ricardo Galarza, por compartir las consideraciones efectuadas, adhiero al rechazo propuesto por el distinguido colega preopinante, doctor Gustavo M. Hornos.

La parte que pretende la declaración de inconstitucionalidad de una norma tiene el deber de sustentar su posición señalando de qué modo su eventual aplicación conllevaría la concreta afectación de garantías consagradas por la Constitución Nacional, pues tal declaración es un acto de suma gravedad o *última ratio* del orden jurídico, al que solo debe acudirse cuando se advierte una clara, concreta y manifiesta afectación de una garantía consagrada por la Constitución Nacional que torna a la norma cuestionada en evidentemente irrazonable; no existiendo, además, la posibilidad de una solución adecuada del caso sin su correspondiente pronunciamiento y sin olvidar que no corresponde a los jueces un examen de la mera conveniencia o acierto del criterio adoptado por el legislador (C.S.J.N., Fallos 328:2567, 328:4542, 330:2255, 330:3853, entre muchos otros).

En esta dirección, el planteo introducido resulta una reiteración del ya efectuado por la defensa al momento de los alegatos ante el *a quo*, el cual fue rechazado, sin que se advierta en esta oportunidad que el impugnante haya deducido argumentos novedosos que permitan adoptar un temperamento diverso al del tribunal.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FPO 12005932/2009/TO1/29/CFC1

Con respecto a la violación de los principios de lesividad y reserva alegados por el recurrente por considerar que el tipo penal en tratamiento pune actos preparatorios, no se advierte la vulneración a los principios constitucionales que invoca.

En este sentido, y en lo que refiere al bien jurídico protegido por el delito de asociación ilícita fiscal, he señalado 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 nacionales, provinciales y de la Ciudad de Buenos Aires). Incluso, debido a que se trata de un delito pluriofensivo, 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 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 mas 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 s/ recurso de casación", Reg. Nro. 2367/15.4, rta. –por unanimidad– el 17/12/2015 y causa CPE 990000411/2006/T01/29/1/CFC10, caratulada "Samid, José Alberto y otros s/ recurso de casación", reg. nro. 2404/19, rta. el 27/11/2019 y sus citas).

Así, el art. 15, inc. "c" de la ley 24.769 pune conductas que ocasionan considerable daño social y que, por tanto, distan mucho de aquéllas que encuentran al amparo en el art. 19 C.N. En este escenario, el impugnante no ha demostrado que el legislador haya efectuado un ejercicio irrazonable de las potestades que la Constitución Nacional le acuerda en punto a sancionar leyes penales (arts. 75 inc. 12 y cctes. de la C.N.), no advirtiéndose vulneración constitucional alguna en este sentido.

De esta manera, la defensa no se ha hecho cargo de brindar argumentos suficientes a los efectos de sustentar el planteo de inconstitucionalidad articulado, ni se advierte que el tipo penal en





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FPO 12005932/2009/TO1/29/CFC1

cuestión afecte los principios constitucionales invocados.

Por el contrario, la parte se ha limitado a afirmar dogmáticamente dicha falencia sin profundizar en las deficiencias del tipo penal alegadas y, por ende, no ha logrado demostrar que la descripción del típica del delito de asociación ilícita fiscal resulte insuficiente para alcanzar los estándares del art. 18 C.N.

En cuanto a la escala penal prevista por el delito en cuestión, que el defensor criticó por desproporcionada, 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/T01/39/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/T01/CFC4, caratulada "Santander, Rubén Daniel y otros s/ recursos de casación e inconstitucionalidad, Reg. Nro. 388/22, rta. el 6/4/22).

Bajo los lineamientos allí expuestos, se observa que la parte no ha logrado demostrar que 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 24769 –según redacción de la ley 25874–, en el caso concreto, resulte desproporcionada y violatoria de las garantías constitucionales que invoca.

Tampoco podrán prosperar las críticas realizadas por las defensas vinculadas a la calificación legal escogida por el sentenciante –art. 15, inc. "c", según ley 24.769– 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 CFCP, 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/T01/35/CFC5, "Roggenbau, 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).

Precisamente, 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 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 la defensa, 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 (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/T01/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).





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FPO 12005932/2009/TO1/29/CFC1

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" (ya citado), 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.

Al respecto, 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" (ya citado) 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.

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 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.

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.

En definitiva, se advierte que los cuestionamientos deducidos por las partes 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 sentenciante, 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 Luis Ramón Zayas cuestionó el monto de la pena impuesta a su asistido. Puntualmente, refirió que el tribunal se limitó a referenciar genéricamente las pautas contempladas por los arts. 40 y 41 del C.P. sin relacionarlas con las particulares condiciones de su asistido.

Del acta de debate incorporada al Sistema Lex-100 surge que el representante del Ministerio Público Fiscal solicitó que Luis Ramón Zayas sea





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FPO 12005932/2009/TO1/29/CFC1

condenado a la pena de 7 años de prisión, mientras que la AFIP, parte querellante, peticionó una sanción de 8 años de prisión, en ambos casos por considerar a Zayas coautor del delito de asociación ilícita fiscal, en calidad de jefe. El tribunal impuso a Luis Ramón Zayas una pena de 6 años de prisión por hallarlo coautor de ese delito, en calidad de jefe.

El art. 15, inc. "c", ley 24.769, por el que resultó condenado el nombrado, establece una escala penal que va desde 5 años de mínimo a 10 años de máximo, cuando el que formare parte de la asociación ilícita fiscal resultare su jefe.

Para la graduación de la pena a imponer a Zayas, el sentenciante tuvo en cuenta como agravante "*la naturaleza y modalidad delictiva a la que se comprometió; la lesión al bien jurídico tutelado, que interesa primordialmente al Estado, en razón de que perturba el 'orden público' y a la sociedad en su conjunto, dado que también acarrea un perjuicio a la 'función financiera', en cuanto a la recaudación de rentas; además de su edad, su nivel socio económico y cultural, que no tenía dificultades para ganarse el sustento; como así también las circunstancias de tiempo y lugar de comisión y la extensión del daño y peligro causado. Asimismo, he de considerar el carácter de Jefe de la organización que revestía el nombrado, situación que ha sido estimada por el legislador para agravar la pena mínima prevista para el delito, en razón de ser considerada la persona cuyo rol trasciende; siendo quien posee capacidad de decisión relevante. Y, como atenuante he considerado la ausencia de antecedentes condenatorios del procesado, y demás pautas previstas en los arts. 40 y 41 del C. Penal*".

Sobre las críticas efectuadas sobre el punto por el recurrente, comparto las consideraciones efectuadas por el distinguido colega que me precede en el orden de votación, en tanto entiendo que la sanción impuesta a Luis Ramón Zayas luce proporcional con sus



condiciones personales, las circunstancias objetivas del suceso investigado, el grado de culpabilidad, la magnitud del injusto cometido y el grado de afectación del bien jurídico involucrado en virtud de lo previsto por los artículos 40 y 41 del C.P., sin que las críticas de la parte logren conmover la fundamentación expuesta en el pronunciamiento recurrido para mensurar la pena.

Solo he de añadir a lo expresado que en el precedente "Vidal" del 28 de octubre de 2021, nuestro Máximo Tribunal recordó que "*Que, desde hace décadas, la Corte Suprema ha señalado que uno de los peores males que el país soporta es el gravísimo perjuicio social causado por la ilegítima afectación del régimen de los ingresos públicos que proviene de la evasión o bien de la extensa demora en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y que, en la medida en que su competencia lo autorice, los jueces tienen el deber de contribuir a la aminoración de esos dañosos factores y comprender que son disvaliosas las soluciones que involuntariamente los favorecen (Fallos: 313:1420 y sus citas)"* (CSJN, Fallos: 344:3156).

En función de las consideraciones expuestas, considero que corresponde rechazar los recursos de casación interpuestos por las defensas particulares de Luis Ramón Zayas, Oscar Luis Ocampo y Ricardo Galarza, sin costas en la instancia (arts. 530 y 531 *in fine* del CPPN). Tener presentes las reservas del caso federal.

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

RESUELVE:

I. RECHAZAR los recursos de casación interpuestos por las defensas particulares de Luis Ramón Zayas, Oscar Luis Ocampo y Ricardo Galarza, sin costas en la instancia (arts. 530 y 531 *in fine* del CPPN).

II. TENER PRESENTE las reservas del caso federal.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4
FPO 12005932/2009/TO1/29/CFC1

Regístrate, notifíquese, comuníquese (Acordada 5/2019 de la C.S.J.N.) y remítase al tribunal de origen -que deberá notificar personalmente a los encausados de lo aquí decidido- mediante pase digital, sirviendo la presente de atenta nota de envío.

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

Ante mí: Marcos Fernández Ocampo, Prosecretario de Cámara.

