



Poder Judicial de la Nación

TRIBUNAL ORAL FEDERAL DE CORDOBA 2

FCB 62000069/2008/TO1/30

Legajo N° 30 - IMPUTADO: CUELLO, FERNANDO LUIS Y OTROS s/LEGAJO DE CASACION Expte. 62000069/2008

Córdoba, de octubre de 2022.-

Y VISTOS:

En estos autos caratulados: **“Legajo N° 30 - IMPUTADO: CUELLO, FERNANDO LUIS Y OTROS s/LEGAJO DE CASACION” (Expte. 62000069/2008)**, venidos a despacho a fin de resolver la situación procesal de los imputados Julio Daniel LUJAN, Rubén Adolfo CEVA, Jorge Ricardo FERRER y Sergio Luis GUEVARA.

Y CONSIDERANDO:

Mediante sentencia definitiva de fecha 09 de Agosto del año dos mil veintiuno, obrante a fs. 9211 y sig. de los autos principales, este Tribunal resolvió: “...13. *DECLARAR a Rubén Adolfo CEVA, ya filiado en autos, coautor penalmente responsable del delito de Asociación Ilícita Tributaria (art. 15, inc. “c”, de la ley 24.769 –texto según ley 25.874-) (causa FCB 62000069/2008) y partícipe necesario del delito de Evasión Agravada (2 hechos) y Apropiación Indevida de Tributos (hechos 3 al 27) (causa FCB 21258/2016) (art. 2, inc. “d” y 4 de la Ley 27.430), todo en concurso real (art. 55 del Código Penal) e imponerle en tal carácter para su tratamiento penitenciario, la pena de CINCO AÑOS Y SEIS MESES de prisión, multa de pesos noventa mil (\$90.000), 6 años de inhabilitación especial para ejercer como Contador Público Nacional, accesorias legales y costas del proceso (arts. 20bis, inc. 3°, 22 bis y 45 del Código Penal y 530 del C.P.P.N.).* 14. *DECLARAR a Jorge Ricardo FERRER, ya filiado en autos, coautor penalmente responsable del delito de Asociación Ilícita Tributaria (art. 15, inc. “c”, de la ley 24.769 –texto según ley 25.874-) (causa FCB 62000069/2008) y coautor del delito de Evasión Agravada (2 hechos) y Apropiación Indevida de Tributos (hechos 3 al 27) (causa FCB 21258/2016) (art. 2, inc. “d” y 4 de la Ley 27.430), todo en concurso real (art. 55 del Código Penal) e imponerle en tal carácter para su tratamiento penitenciario, la pena de CINCO años de prisión, multa de pesos noventa mil (\$90.000), 5 años de inhabilitación especial para ejercer el comercio de granos y actividades vinculadas a éste, accesorias legales y costas del*



#35819545#339992681#20221006133826266



Poder Judicial de la Nación

TRIBUNAL ORAL FEDERAL DE CORDOBA 2

FCB 62000069/2008/TO1/30

proceso (arts. 20bis, inc. 3º, 22 bis y 45 del Código Penal y 530 del C.P.P.N.). 15. DECLARAR a Sergio Luis GUEVARA, ya filiado en autos, coautor penalmente responsable del delito de Asociación Ilícita Tributaria (art. 15, inc. “c”, de la ley 24.769 –texto según ley 25.874-) (causa FCB 62000069/2008) y coautor del delito de Evasión Agravada (2 hechos) y Apropiación Indevida de Tributos (hechos 3 al 27) (causa FCB 21258/2016) (art. 2, inc. “d” y 4 de la Ley 27.430), todo en concurso real (art. 55 del Código Penal) e imponerle en tal carácter para su tratamiento penitenciario, la pena de CINCO años de prisión, multa de pesos noventa mil (\$90.000), 5 años de inhabilitación especial para ejercer el comercio de granos y actividades vinculadas a éste, accesorias legales y costas del proceso (arts. 20bis, inc. 3º, 22 bis y 45 del Código Penal y 530 del C.P.P.N.). 16. DECLARAR a Julio Daniel LUJAN, ya filiado en autos, coautor penalmente responsable del delito de Asociación Ilícita Tributaria (art. 15, inc. “c”, de la ley 24.769 –texto según ley 25.874-) (causa FCB 62000069/2008) y autor del delito de Evasión Agravada (hecho 1) y Apropiación Indevida de Tributos (hechos 2 al 28) (causa FCB 35148/2014) (art. 2, inc. “d” y 6 de la Ley 24.769), todo en concurso real (art. 55 del Código Penal) e imponerle en tal carácter para su tratamiento penitenciario, la pena de CUATRO años de prisión, multa de pesos cincuenta mil (\$50.000), 4 años de inhabilitación especial para ejercer el comercio de granos y actividades vinculadas a éste, accesorias legales y costas del proceso (arts. 20bis, inc. 3º, 22 bis y 45 del Código Penal y 530 del C.P.P.N.)...”

Contra dicha sentencia, los doctores Manuel A. Calderón Meynier; José Antonio Buteler y Julio Antonio Loza; Eduardo Martín Gorosito y Germán Matheu; Carlos Ignacio RIOS, Jorge A. Perano, Gustavo Taranto, Rodrigo Altamira y Darío Vezzano, en el ejercicio de la defensa técnica de sus respectivos pupilos, presentaron diferentes recursos de casación, los cuales fueron concedidos mediante auto resolutorio de fecha 08/09/2021, recayendo, para su tratamiento, en la Sala II de la C.F.C.P.

Mediante resolución de fecha 09/06/2022 la citada Sala, resolvió suspender el trámite de la incidencia y remitir las actuaciones a este Tribunal a fin de que dicte un pronunciamiento a partir de lo allí expuesto. En los considerando de dicha resolución se señaló que: “...II. Con fecha 27 de abril de 2022, los Sres. Defensores Maximiliano O. García y Eduardo M. Gorosito, a cargo de la asistencia jurídica de Julio Daniel Luján, se presentaron -mediante escrito- denunciando un hecho nuevo dado la adhesión al



#35819545#339992681#20221006133826266



Poder Judicial de la Nación

TRIBUNAL ORAL FEDERAL DE CORDOBA 2

FCB 62000069/2008/TO1/30

régimen de alivio fiscal previsto en la ley 27.653 Específicamente, destacaron que la Empresa Cercal SRL ingresó al régimen de alivio fiscal (ley 27.653) de reclamos fiscales correspondientes al presente proceso. Por tal motivo, solicitó la suspensión del proceso respecto de los hechos primero a décimo quinto, y décimo séptimo a vigésimo octavo; Asimismo solicitaron se declare extinguida la acción penal respecto del hecho décimo sexto. III. Con fecha 6 de mayo de 2022, los Sres. Defensores José Antonio Buteler y Julio Antonio Loza, a cargo de la asistencia jurídica de Rubén Adolfo Ceva, se presentaron mediante escrito: “Acreditan Cancelación. Afirman extinción de la acción. Solicitan Sobreseimiento”. En dicha presentación, manifestaron que saldaron la deuda de FG Cereales S.A. efectuada por Jorge Ricardo Ferrer, Sergio Luis Guevara y Rubén Adolfo Ceva. Por lo tanto, sostuvieron la cancelación total de la deuda tributaria de FG Cereales SA establecida en la sentencia dictada por el Tribunal Oral Federal de fecha 9 de agosto de 2021. En virtud de todo ello, dado que habría operado la extinción de la acción, solicitan se ordene el sobreseimiento de Rubén Adolfo Ceva por los delitos de Evasión agravada (2 hechos) y apropiación indebida de tributos (hechos 3 al 27) en calidad de partícipe necesario. IV. Por su parte, con fecha 6 de mayo de 2022, el Dr. Gustavo Taranto, letrado defensor de Sergio Guevara, se presentó solicitando el sobreseimiento por extinción de la acción penal. Todo ello, por cuanto su defendido se acogió a los beneficios de la ley 27.653, cuyo art. 6 inc. c. dispone la extinción de la acción penal. Asimismo, indicó que FG Cereales es una empresa que fue inhibida y carece de total actividad, destacando que el reclamo fue abonado por los imputados Sergio Guevara, Jorge Ferrer y Rubén Ceva. Por todo ello, sostuvo que -cumplido el pago- corresponde declarar el sobreseimiento por extinción de la acción penal en los términos de los arts. 334 y 336 inc. 1 del C.P.P.N. V. Por último, con fecha 9 de mayo de 2022, se presentó el Dr. Carlos Ignacio Ríos, letrado defensor de Jorge Ricardo Ferrer, indicando la cancelación de pago de la totalidad de la deuda de FG Cereales S.A., destacando que fue efectuado con el aporte dinerario de Sergio Guevara y Rubén Ceva. Dado que se habría cancelado totalmente la deuda tributaria de FG Cereales S.A. –sentencia dictada por el Tribunal Oral Federal de fecha 9 de agosto de 2021- conforme lo dispuesto en el art. 6, inc. c, de la ley 27.653, habría operado la extinción de la acción, postulando por lo tanto, el sobreseimiento de Jorge Ricardo Ferrer de los delitos de Evasión agravada y apropiación indebida de



#35819545#339992681#20221006133826266



Poder Judicial de la Nación

TRIBUNAL ORAL FEDERAL DE CORDOBA 2

FCB 62000069/2008/TO1/30

tributos...” Agregó la Sala II de la CFCP que: “...VI. Sentado cuanto antecede, las constancias arribadas a la causa, y conforme lo señalado por las defensas, estamos ante la posible extinción de la acción penal respecto de los imputados (cfr. ley 27.653). Por ello, corresponde suspender el trámite de esta incidencia y remitirla a su origen para verificar dicho extremo y, en su caso, que se haga efectiva su formal declaración...”

Así las cosas y habiéndose recepcionado por Secretaría de Cámara de este Tribunal, mediante pase digital en el sistema Lex100, el presente Legajo de Casación, se corrió vista, con fecha 13/06/2022 (fs. 27), al representante del Ministerio Público Fiscal y a la parte querellante (AFIP) a los fines que se expidan al respecto.

En la oportunidad, la Administración Federal de Ingresos Públicos, en una primera presentación señaló que según las bases de datos de ese Organismo, ninguno de los contribuyentes mencionados (CERCAL S.R.L. , FG CEREALES S.A., Rubén Adolfo CEVA, Jorge Ricardo FERRER, Sergio Luis GUEVARA y/o Julio Daniel LUJAN) se encontraban incursos en las situaciones de exclusión previstas en la ley 27.541 y/o RG AFIP 4667/2020, agregando que si bien, no obra en registros de dicha Administración Federal la presentación formal de los correspondientes Formularios N.º 408 realizada por ninguna de las firmas, según lo informado por la dependencia donde se halla inscripta CERCAL S.R.L. (Distrito Hernando – AFIP DGI) se había tomado conocimiento de una presentación ante el Tribunal Fiscal de la Nación por parte de la misma, formulando el desistimiento del recurso en trámite y de toda acción y derecho, incluso el de repetición, por los conceptos y montos por los que se formula el acogimiento. Con posterioridad, señaló que se había advertido un error material respecto de la ley y Res. Gral (AFIP) consignadas por la que las firmas CERCAL S.R.L. y F.G. CEREALES S.A. habían realizado los respectivos acogimientos, toda vez que se había consultado y se había respondido en referencia a la ley 27.541 cuando en realidad ambos acogimientos habían sido bajo las previsiones de la ley 27.653 y RG 5101/2021.

Por su parte, el señor Fiscal General, luego de requerir diferentes informes, se expidió señalando que en virtud de lo expuesto -a cuyos fundamentos me remito en honor a la brevedad- y lo establecido por el artículo 11 de la ley 27.653, art. 16 de la ley 27.541, y art. 59. 2 del Código Penal, consideraba que, respecto a Luján, es procedente la suspensión del proceso penal en relación a los hechos 1 a 15 y 17 a 28 y la extinción



#35819545#339992681#20221006133826266



Poder Judicial de la Nación

TRIBUNAL ORAL FEDERAL DE CORDOBA 2

FCB 62000069/2008/TO1/30

de la acción penal en relación al hecho 16 por haberse acogido al “*Régimen de Alivio Fiscal para fortalecer la salida económica y social a la pandemia generada por el Covid-19 –Ley 27.653*”. Expresó que con relación a los imputados Ceva, Ferrer y Guevara, era procedente la extinción de la acción penal respecto de la evasión agravada -dos hechos- y de la apropiación indebida de tributos -hechos 3 a 27-.

En este contexto, y a modo de ilustración, cabe citar el artículo 57 de la RG 5101/2021, por el cual se establece que “*En el caso de regularizarse deudas en discusión administrativa, contencioso administrativa o judicial, el acogimiento tendrá como efecto el allanamiento incondicional respecto de las obligaciones regularizadas o, en su caso, el desistimiento de acciones, reclamos o recursos en trámite, así como de toda acción y derecho, incluso el de repetición, por los conceptos y montos por los que se formule el acogimiento, asumiendo los gastos causídicos, de conformidad con lo establecido en el segundo párrafo del artículo 7° de la Ley N° 27.653. El interesado deberá presentar ante la instancia administrativa, contencioso-administrativa o judicial en la que se sustancia la causa, copia del acuse de recibo del acogimiento al presente régimen, junto al detalle de las obligaciones regularizadas. En los casos en que los únicos conceptos reclamados respondan a aquellos que resulten condonados conforme a lo establecido en el inciso e) del artículo 6° de la Ley N° 27.653, el representante fiscal o el juez administrativo interviniente -según el caso- solicitará el archivo de las actuaciones labradas para su aplicación, una vez constatado, de corresponder, el cumplimiento a las obligaciones de repatriación y suministro de información previstas respectivamente en los incisos b) y d) del tercer párrafo del artículo 48. De tratarse de obligaciones tributarias canceladas con anterioridad a la vigencia de la Ley N° 27.653 que se encuentren en curso de discusión en sede administrativa, contencioso-administrativa o judicial por vía de repetición, el beneficio de condonación de los intereses en los términos previstos en el quinto párrafo del inciso e) del artículo 6° de la Ley N° 27.653 resultará procedente siempre que el interesado desista de la acción y del derecho y renuncie a la promoción de cualquier procedimiento respecto de la obligación cancelada, en cuyo caso deberá presentar el formulario de declaración jurada N° 408 (Nuevo Modelo) mediante el servicio con Clave Fiscal denominado “Presentaciones Digitales”, en los términos de la Resolución General N° 4.503 y su complementaria, seleccionando el trámite “Presentación F. 408*



#35819545#339992681#20221006133826266



Poder Judicial de la Nación

TRIBUNAL ORAL FEDERAL DE CORDOBA 2

FCB 62000069/2008/TO1/30

- *Allanamiento o desistimiento*” (lo resaltado no pertenece a la redacción original de la normativa).-”

Así las cosas, el art. 6 de la Ley 27.653 refiere que: “A los efectos de la ampliación prevista por el artículo anterior, resultarán de aplicación todas las disposiciones previstas en la ley 27.541, de Solidaridad Social y reactivación Productiva en el marco de la Emergencia Pública, y modificada por la ley 27.562, con las siguientes excepciones y/o consideraciones: ...c) El acogimiento al presente título de esta ley ampliatoria y/o modificatoria producirá la suspensión de las acciones penales tributarias y penales aduaneras en curso y la interrupción de la prescripción penal respecto de los autores o las autoras, los coautores o las coautoras y los partícipes o las partícipes del presunto delito vinculado a las obligaciones respectivas, aun cuando no se hubiere efectuado la denuncia penal hasta ese momento o cualquiera sea la etapa del proceso en que se encuentre la causa, siempre y cuando esta no tuviere sentencia firme. La cancelación total de la deuda en las condiciones previstas en la presente, por compensación, de contado o mediante plan de facilidades de pago producirá la extinción de la acción penal tributaria o penal aduanera, en la medida que no exista sentencia firme a la fecha de cancelación. Igual efecto producirá respecto de aquellas obligaciones de idéntica naturaleza a las mencionadas, que hayan sido canceladas con anterioridad a la entrada en vigencia del presente título de esta ley ampliatoria y/o modificatoria, incluidas, en este supuesto, las inherentes al Régimen Nacional de Obras Sociales. En el caso de las infracciones aduaneras, la cancelación total producirá la extinción de la acción penal aduanera en los términos de los artículos 930 y 932 de la ley 22.415 (Código Aduanero) y sus modificatorias, en la medida en que no exista sentencia firme a la fecha de acogimiento.”

Por otra parte, el art. 16 de la Ley 27.541 señala que quedan excluidos de las disposiciones de esa ley quienes se hallen en alguna de las siguientes situaciones a la fecha de publicación de la misma en el Boletín Oficial: “...a) Los declarados en estado de quiebra, respecto de los cuales no se haya dispuesto la continuidad de la explotación, conforme a lo establecido en las leyes 24522 y sus modificatorias, o 25284 y sus modificatorias, mientras duren los efectos de dicha declaración; b) Los condenados por alguno de los delitos previstos en las leyes 23771, 24769 y sus modificatorias, Título IX de la ley 27430 o en la ley 22415 (CAAd.) y sus modificatorias,



#35819545#339992681#20221006133826266



Poder Judicial de la Nación

TRIBUNAL ORAL FEDERAL DE CORDOBA 2

FCB 62000069/2008/TO1/30

respecto de los cuales se haya dictado sentencia firme con anterioridad a la entrada en vigencia de la presente ley, siempre que la condena no estuviera cumplida; c) Los condenados por delitos dolosos que tengan conexión con el incumplimiento de obligaciones tributarias, respecto de los cuales se haya dictado sentencia firme con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley, siempre que la condena no estuviere cumplida; d) Las personas jurídicas en las que, según corresponda, sus socios, administradores, directores, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, consejeros o quienes ocupen cargos equivalentes en las mismas, hayan sido condenados por infracción a las leyes 23771 o 24769 y sus modificaciones, Título IX de la ley 27430, ley 22415 (CAD.) y sus modificatorias o por delitos dolosos que tengan conexión con el incumplimiento de obligaciones tributarias, respecto de los cuales se haya dictado sentencia firme con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley, siempre que la condena no estuviere cumplida.”

El art. 5to, del C.P.P.N. al referirse a la acción penal, refiere que: “*La acción penal pública se ejercerá por el ministerio fiscal, el que deberá iniciarla de oficio siempre que no dependa de instancia privada. Su ejercicio no podrá suspenderse, interrumpirse no hacerse cesar, excepto en los casos expresamente previsto por la ley”.*

En este contexto, siendo que la sentencia dictada en autos no se encuentra firme; que ninguno de los contribuyentes mencionados (CERCAL S.R.L. , FG CEREALES S.A., Rubén Adolfo CEVA, Jorge Ricardo FERRER, Sergio Luis GUEVARA y/o Julio Daniel LUJAN) se encuentran incurso en las situaciones de exclusión previstas en la ley 27.541 y/o RG AFIP 4667/2020; la presentación de CERCAL S.R.L. ante el Tribunal Fiscal de la Nación formulando el desistimiento del recurso en trámite y de toda acción y derecho, incluso el de repetición, por los conceptos y montos por los que se formula el acogimiento; lo informado por el Registro de Juicios Universales de que no consta como concurso y/o quiebra y/o inhibición a nombre de CERCAL S.A, FG CEREALES S.A, Rubén Adolfo CEVA, Jorge Ricardo FERRER, Sergio Luis GUEVARA y Julio Daniel LUJAN y lo informado por el Registro Nacional de Reincidencia y Estadística Criminal en cuanto a que los imputados LUJÁN, CEVA, FERRER y GUEVARA no registran antecedentes penales computables, y lo dictaminado por la parte querellante y el señor Fiscal General, es que consideramos que corresponde, respecto a Julio Daniel LUJÁN, la suspensión del proceso penal en



#35819545#339992681#20221006133826266



Poder Judicial de la Nación

TRIBUNAL ORAL FEDERAL DE CORDOBA 2

FCB 62000069/2008/TO1/30

relación a los hechos 1 a 15 y 17 a 28 y la extinción de la acción penal en relación al hecho 16 por haberse acogido al “*Régimen de Alivio Fiscal para fortalecer la salida económica y social a la pandemia generada por el Covid-19 –Ley 27.653*”. Con relación a los imputados Rubén Adolfo CEVA, Jorge Ricardo FERRER y Sergio Luis GUEVARA, corresponde declarar extinta la acción penal respecto del delito de evasión agravada -dos hechos- y de la apropiación indebida de tributos -hechos 3 a 27, todo ello de conformidad a lo establecido por el artículos 6 y 11 de la ley 27.653 y art. 16 de la ley 27.541.

La señora Jueza, Dra. María Noel Costa DIJO:

I.- Me remito a la relación de los hechos efectuada precedentemente y comparto con mis colegas preopinantes lo resuelto en relación a la extinción y suspensión de la acción penal con respecto a los delitos de evasión agravada y apropiación indebida de tributos, conforme se ha detallado, atento lo dispuesto por el art. 6 inc. c) y art. 11 de la ley 27.653 y art. 16 de la ley 27.541, respecto de los imputados Julio Daniel Luján, Rubén Adolfo Ceva, Jorge Ricardo Ferrer y Sergio Luís Guevara.

Sin perjuicio de ello y en consonancia con lo expresado por la Cámara Federal de Casación Penal, Sala II, en la presente causa, en relación a que la extinción de la acción penal es de orden público de tal suerte que debe ser declarada de oficio, en cualquier estado de la causa y en forma previa a toda decisión de fondo, es que considero pertinente expedirme en torno a la extinción y/o suspensión de la acción penal del delito de asociación ilícita fiscal, conforme los argumentos que paso a exponer.

II.- La naturaleza jurídica de la Ley de Amnistía: Su carácter general.

Como primera cuestión, cabe reflexionar que las moratorias y blanqueos no pueden, ni deben ser pensadas en forma aislada, sino que deben ser vinculadas necesariamente al sistema tributario –y penal tributario- vigente en nuestro país y a la situación económica imperante al momento de su implementación.

Las moratorias y blanqueos resultan ser un salvataje para los contribuyentes, al mismo tiempo que la Administración Tributaria transforma deudas incobrables en una deuda viva que le permite recibir un flujo importante de fondos con intereses razonable.

En el Siglo XXI se han dictado en nuestro país seis regímenes excepcionales de blanqueos o moratorias, tendientes a paliar las graves crisis existentes y aumentar la recaudación. Así tenemos: i) Ley 24.476 de diciembre de 2008; ii) Ley 26.860 de mayo



#35819545#339992681#20221006133826266



Poder Judicial de la Nación
TRIBUNAL ORAL FEDERAL DE CORDOBA 2

FCB 62000069/2008/TO1/30
de 2013; iii) ley 27.260 de junio de 2016; iv) Ley 27.541 de diciembre de 2019; v) Ley 27562 de agosto de 2020 y vi) Ley 27.653 de noviembre de 2021, la cual será objeto de análisis en la presente resolución.

Todas estas leyes han establecido supuestos de extinción de las acciones penales frente al pago de la deuda. En este punto resulta substancial recordar, que el objeto de la Administración Federal de Ingresos Público es la de recaudar fondos a través del cobro de impuestos y que correlativamente el bien jurídico protegido por los delitos fiscales – entre los que se encuentra la asociación ilícita fiscal- es la protección de la Hacienda Pública.

Este pago post consumativo del delito, se presenta como un elemento restaurativo en la solución del conflicto penal tributario, enmarcándose jurídicamente, dentro de una amnistía fiscal.

Ahora bien, y ya adentrándonos en el análisis puntual del hecho que nos convoca debemos entender **que la amnistía según lo declarado por la Corte “es el olvido de un hecho delictuoso para establecer la calma y la concordia social”... “extingue la acción y la pena si antes hubiese sido impuesta y borra la criminalidad del hecho”** (Fallo 178:377 entre otros).

El dictado de amnistías constituye una facultad del Poder Legislativo Nacional en virtud de lo establecido en el art. 75 inc. 20 de la Constitución Nacional. Las mismas son siempre generales y comprenden a todas las personas que estén incurso en los hechos; En este sentido la amnistía dispuesta por Ley 27.653, no ha establecido excepciones y/o distinciones en cuanto a los delitos a los cuales debe o puede ser aplicada, ni en cuanto al grado de participación de la persona en el mismo ni en cuanto a las condiciones personales, por lo que la suspensión y/o extinción de la acción penal, según el caso, se dará a todos los delitos tributarios, sin distinción alguna.

En efecto, la primera fuente de exégesis de la ley es su letra y cuando ésta es clara y no exige mayor esfuerzo interpretativo, no cabe sino su directa aplicación, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma (Fallos: 320:61; 305 y 2145; 323:1625, entre otros).

En este contexto, observo como ya manifestara, que la ley no hace distingo alguno en cuanto a los delitos cuya acción se extingue una vez realizado el pago total de la deuda o bien cuya acción se suspende al acogerse a un plan de pagos o sobre los





Poder Judicial de la Nación

TRIBUNAL ORAL FEDERAL DE CORDOBA 2

FCB 62000069/2008/TO1/30

sujetos que se benefician. Así el art. 6 in. c) de la ley 27.653 dispone: “A los efectos de la ampliación prevista en el artículo anterior, resultaran de aplicación todas las disposiciones previstas en la ley 27.541, de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el Marco de la Emergencia Pública y modificada por ley 27.562, con las siguientes excepciones y/o consideraciones: (...) c) El acogimiento al presente título de ésta ley ampliatoria y/o modificatoria producirá la suspensión de las acciones penales tributaria y penales aduaneras en curso y la interrupción de la prescripción penal respecto de los autores o las autoras, los coautores o las coautoras y los partícipes o las partícipes del presunto delito vinculado a las obligaciones respectivas, aun cuando no se hubiere efectuado la denuncia penal hasta ese momento o cualquiera sea la etapa del proceso en que se encuentre la causa, siempre y cuando ésta no tuviere sentencia firme.

La cancelación total de la deuda en las condiciones previstas en la presente, por compensación, de contado o mediante plan de facilidades de pago producirá la extinción de la acción penal tributaria o penal aduanera, en la medida que no exista sentencia firme a la fecha de cancelación. Igual efecto producirá respecto de aquellas obligaciones de idéntica naturaleza a la mencionada que hayan sido canceladas con anterioridad a la entrada en vigencia del presente título de ésta ley ampliatoria y/o modificatoria, incluidas, en este supuesto, las inherentes al Régimen Nacional de Obras sociales (...)”.

Cabe destacar de que de la lectura de la norma, resulta claro que al describir los grados de participación hable de “presuntos delitos” agregando posteriormente “vinculado a las obligaciones respectivas”, por lo que resulta evidente que la expresión “presunto delito” incluye a la asociación ilícita fiscal.

La única salvedad que se formula en el régimen de la ley 27.653, para el título II “Alivio Fiscal para el sostenimiento económico”, es la dispuesta en el art. 11 que establece la exclusión de los beneficios previstos en dicho título a las obligaciones derivadas de las exclusiones o incumplimientos previstos en el título 1 del libro II de la ley 27.260 (Programa Nacional de Reparación Histórica para jubilados y Pensionados) y en el título II de la ley 27.613. Así mismo se excluyen de los beneficios las deudas originadas en concepto del aporte solidario y extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia creados por la ley 27.605.

Sentado ello y si nos atenemos a lo dispuesto por la ley 27.541, cuyas disposiciones son de aplicación a los efectos de la ampliación de la moratoria (art. 5 ley



#35819545#339992681#20221006133826266



Poder Judicial de la Nación

TRIBUNAL ORAL FEDERAL DE CORDOBA 2

FCB 62000069/2008/TO1/30

27.653) es dable reseñar que en su art. 16 donde se prevén las excepciones no se establece ninguna distinción, en cuanto a los delitos que pueden obtener los beneficio allí dispuestos.

En decir, desde una interpretación sistemática y literal de la ley 27.653, no existen dudas que toda persona vinculada al “presunto delito” cualquiera sea su calidad y/o grado de participación, que se acoja a dicho régimen, quedan liberados de todas las acciones penales con fundamento en la Ley Penal Tributaria (24.769) y sus modificatorias, ya que si la ley no hace ninguna distinción en dicho sentido y establece “que el acogimiento al presente título de ésta ley ampliatoria o modificatoria producirá la suspensión de las acciones penales tributarias y penales aduanera...” y que “la cancelación total de la deuda en las condiciones previstas en la presente, por compensación, de contado o mediante plan de facilidades de pago producirá la extinción de la acción penal tributaria o penal aduanera...”, significa que están incluidos todos los tipos penales regulados en la ley penal tributaria, sin discriminación alguna, y entre los cuales se encuentra la asociación ilícita fiscal.

Una ley de amnistía es por definición una decisión política discrecional de los representantes del pueblo y las provincias en el Congreso de la Nación, que no admite revisión judicial aunque los magistrados puedan examinar caso por caso si están comprendidos en la ley de olvido (“Constitución de la Nación Argentina Comentada y Concordada” María Angélica Gelli –tercera edición ampliada y actualizada- La Ley, pág. 698).

El juzgador no puede crear a través de su interpretación una norma distinta a la dictada por el legislador, por lo tanto, aquello que el legislador no diferenció o no excluyó, no puede ser diferenciado o excluido por el juez, de la misma manera que aquello que el legislador no incluyo no puede ser incluido. El poder legislativo es el órgano del Estado encargado de la tipificación de las conductas prohibidas, por lo que resulta lógico que sea él y solo él, el poder que establezca los casos especiales en que debe fenecer la acción y tener por borrados los efectos el delito.

Bajo esta óptica, nada encuentro en la letra de la presente ley, ni en el espíritu del legislador que permita inferir que la extinción de la acción penal o la suspensión de la misma solo se refería a determinados delitos tributarios y/o aduaneros o determinado autor, quedando al margen la asociación ilícita fiscal; dicha interpretación resulta



#35819545#339992681#20221006133826266



Poder Judicial de la Nación
TRIBUNAL ORAL FEDERAL DE CORDOBA 2

FCB 62000069/2008/TO1/30

arbitraria y perjudicial para el imputado que adhirió a la misma, cuya letra no establece tal exclusión.

En este contexto, cabe recordar el claro principio de hermenéutica que postula que no es posible presumir la inconsecuencia o falta de previsión del legislador (Fallos: 315:1922; 321:2021; y 2453; 322:2189; 329:4007, ente otros), quien podría haber excluido de forma expresa al delito de asociación ilícita y no lo hizo.

No escapa a la suscripta la RG 5101/2021 de AFIP, que en su artículo 50 sobre la “Dispensa de efectuar Denuncia Penal”, si bien no efectúa distinción en cuanto a los delitos que deben incluirse en los beneficios de la ley (art. 50: “Los funcionarios competentes de esta Administración Federal estarán dispensados de formular denuncia penal contra aquellos responsables que regularicen las obligaciones en los términos y condiciones dispuestos por la Ley N° 27.653 y la presente reglamentación, respecto de los delitos previstos en el Título IX de la Ley N° 27.430 -Régimen Penal Tributario- y en el Código Aduanero, relacionados con los conceptos y montos incluidos en la regularización. Igual dispensa resultará aplicable respecto de la formulación de denuncias contra quienes hayan cancelado tales obligaciones con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la Ley N° 27.653, siempre que no se encontraren incursos en alguna de las causales objetivas y/o subjetivas de exclusión previstas en la misma y en esta reglamentación.”) habla “de responsables”, lo cual resulta evidente que por el principio de legalidad que rige en nuestro derecho penal, ninguna reglamentación puede **modificar y/o restringir** derechos reconocidos por una Ley de amnistía general dictada por el Congreso de la Nación.

III.- Afectación a derechos y garantías constitucionales:

Sumado a lo anterior, no podemos dejar de hacer referencia que el contribuyente al adherirse al régimen de la ley 27.653 asume una serie de consecuencias, que si bien son voluntarias, supone derivaciones de trascendencia sobre derechos y garantía de raigambre constitucional, y que la eventual modificación de la ley, en este caso, a partir de interpretaciones judiciales los podrían poner en peligro.

Así, la adhesión al régimen implica el reconocimiento de la deuda –lo que puede suponer eventualmente reconocer una evasión, una apropiación indebida de tributos etc.. y con ello una auto-incriminación, que si bien no tendrá consecuencias directas para con dichos delitos, si los tendría con la asociación ilícita fiscal, si se entienda que la



#35819545#33992681#20221006133826266



Poder Judicial de la Nación

TRIBUNAL ORAL FEDERAL DE CORDOBA 2

FCB 62000069/2008/TO1/30

misma no queda dentro del régimen al cual se ha adherido-; asimismo, supone la renuncia a la promoción de cualquier procedimiento administrativo, contencioso administrativo o judicial y el desistimiento de acciones y derechos que se hubiesen invocados en un proceso suscitado por la deuda, como así también de toda acción y recurso interpuesto -en el caso concreto CERCAL S.R.L ha formulado desistimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación del recurso en trámite lo que implica desistir a su derecho a un control jurisdiccional de la sentencia recaída en primera instancia, ya que se impone como requisito la renuncia al mismo para poder acceder al beneficio.

Es por ello, que reitero, la interpretación a la que se viene aludiendo, esto es, que la cancelación total de la deuda supone la extinción de todas las acciones penales tributarias que tengan como causa la misma o bien la adhesión al régimen la suspensión de ellas, resulta la más ajustada a derecho, caso contrario se corre el riesgo de que frente a una interpretación posterior de la norma, que realizan los jueces, se vean vulnerados derechos y garantías constitucionales. Esto, necesariamente y como ya se ha dicho es de aplicación a todas las personas que han tenido intervención en el hecho, ya que así como la ley no distingue sobre los delitos, tampoco lo hace sobre las personas que se verán beneficiadas con el acogimiento de la misma. No hay distinción entre autores, coautores, partícipes, cómplices, obligados o no obligados al pago, no se ha establecido ninguna calidad especial para ser beneficiario de la extinción o suspensión de la acción penal, por lo que debe entenderse, que todo sujeto que haya tenido participación en el hecho, frente a la cancelación total de la deuda en las condiciones previstas por la ley se verá favorecido con la extinción de la acción penal, lo mismo en el caso de acogimiento de un plan de pagos donde procede la suspensión de la misma a favor de todos, caso contrario se afectaría el derecho de defensa en juicio y debido proceso de aquellos que quedan fuera de tales beneficios.

En este sentido, la amnistía implica la pérdida de criminalidad, tipicidad del acto, por lo que el delito objeto de la misma será considerado como que nunca sucedió, razón por la cual, la amnistía no puede establecerse en favor de personas determinadas, sino de forma general, de manera tal que alcanza a todos los involucrados en la comisión del hecho, lo que acarrea como consecuencia necesaria que el proceso no puede continuar respecto de otros autores o partícipes del hecho delictivo, ni podrá posteriormente promoverse nuevas acciones.



#35819545#339992681#20221006133826266



Poder Judicial de la Nación
TRIBUNAL ORAL FEDERAL DE CORDOBA 2

FCB 62000069/2008/TO1/30

Como se ha dicho, frente a una norma clara la principal fuente de interpretación es su letra, y no es posible presumir omisiones por parte del legislador, aquello que no se dijo, es porque no se quiso incluir en la norma, salvo que el juez considere que el texto legal afecta garantías constitucionales, por lo que en su caso, para apartarse del texto legal y del carácter general de la amnistía deberá en su caso plantearse la constitucionalidad de la norma.

IV.- La asociación ilícita fiscal. Acto preparatorio elevado a la categoría de delito:

Finalmente, debemos analizar la figura de la asociación ilícita fiscal, que como es sabido es un delito de peligro, lo cual implica un adelantamiento a la punición, en el sentido de que se trata de etapas previas incluso a la tentativa, constituyendo un acto preparatorio elevado a la categoría de delito, que a diferencia de la tipificada en el artículo 210 del C.P., tiene como bien protegido en este caso la Hacienda Pública.

Así, el artículo 15 inciso c de ley 27430 establece: “El que a sabiendas: (...) c) Formare parte de una organización o asociación compuesta por tres o más personas que habitualmente esté destinada a cometer, colaborar o coadyuvar cualquiera de los ilícitos tipificados en la presente ley, será reprimido con prisión de tres años (3) y seis meses (6) a diez (10) años. Si resultare ser jefe u organizador, la pena mínima se elevará a cinco (5) años de prisión”, de lo que resulta que la norma que nos ocupa – asociación ilícita fiscal- en una ley penal en blanco, de las denominadas impropias, pues remite a otra norma de la misma jerarquía.

En efecto, resulta claro que el verbo típico, es cometer y que la expresión “delitos tipificados en la presente ley”, es un elemento normativo del tipo objetivo, que implica una valoración sobre determinadas cuestiones jurídicas, como serian expresiones que encontramos en otras figuras típicas, tales como: cosa mueble, cheque, instrumento público o privado.

Por otra parte, entiendo que la expresión “habitualidad” que se exige en la asociación ilícita fiscal, supone la verificación de algún hecho tipificado en los Títulos I, II y III de esta misma ley, la conducta de formar parte en la organización o asociación depende de la acreditación de delitos captados en la propia ley penal, porque si bien se trata de delitos autónomos los mismos no gozan de total independencia, requiriendo el primero de ellos una ejecución habitual de los delitos previstos en la ley penal tributaria,



#35819545#339992681#20221006133826266



Poder Judicial de la Nación

TRIBUNAL ORAL FEDERAL DE CORDOBA 2

FCB 62000069/2008/TO1/30

por lo que en definitiva la figura es dependiente de los delitos tributarios, pues más allá de lo expresado en relación a su condición de ley penal en blanco, se advierte que la finalidad de cometer delitos tributarios, implica un elemento subjetivo distinto del dolo, convirtiéndolo en un tipo de tendencia interna trascendente.

Ahora bien y reafirmando la conclusión de la presente cuestión, es conteste la doctrina y la jurisprudencia en señalar que la ausencia de cualquiera de los elementos del tipo objetivo supone la atipicidad de la conducta, toda vez que como sucede en el presente caso, al tratarse de una norma penal en blanco impropia, nos remite a otra norma penal.

En este sentido, debemos entender que la amnistía ataca el tipo penal, así la doctrina ha señalado que el beneficio no se limita a una exención de sanción, sino que acarrea la eliminación de la tipicidad del hecho objeto de la amnistía, neutralizándose la pretensión punitiva, lo que procesalmente implica la extinción de la acción penal.

Así, llego a igual conclusión a la ya arribada al resolver los autos **“MARTINAT PABLO SEBASTIAN Y OTROS S/ ASOCIACIÓN ILICITA FISCAL” Expte. 15789/2013/TO1**, en cuanto he dicho: “Conforme lo expuesto, analizada la plataforma fáctica, el marco constitucional y legal que rige la aplicación de la ley penal en el tiempo la doctrina y jurisprudencia reciente, entiende la suscripta que resulta de aplicación en autos, en relación a la figura de la asociación ilícita fiscal, el texto del artículo 15 inciso de c, conforme Ley 24.769, texto según Ley 25.874, vigente al momento de los hechos y que en función de la aplicación de la Ley penal más benigna, y lo expresado en relación a la condición de norma penal en blanco, y el elemento normativo del tipo que exige que se constituya para cometer delitos tributarios, y sin desconocer que si bien se trata de una figura autónoma lo cierto es que no es independiente a la comisión o posible comisión de delitos tributarios que a la postre resultaron atípicos, corresponde sin más absolver a los imputados por aplicación de lo establecido en el texto constitucional, -artículo 18-, Pacto de San José de Costa Rica -artículo 9- y Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos -artículo 15- y artículo 2 del código penal.”.

Es decir, la ley 27653, que establece una amnistía fiscal frente al cumplimiento de determinados requisitos, supone que el hecho calificado como delictivo queda atípico y olvidado y por lo tanto la acción del estado contra el mismo se extingue –o bien se



#35819545#339992681#20221006133826266



Poder Judicial de la Nación

TRIBUNAL ORAL FEDERAL DE CORDOBA 2

FCB 62000069/2008/TO1/30

suspende según el caso-, lo que implica que si el delito de asociación ilícita fiscal no está inmerso por sí mismo en tal beneficio, igualmente debe seguir la suerte de aquellos que si lo están, toda vez el mismo necesita la comisión o posible comisión de los delitos tributarios que integran su tipo, y al resultar los mismos atípicos, tornan atípica la figura de la asociación ilícita fiscal, ya que como bien ha dicho se trata de hechos autónomos más no independientes.

En sentido similar podemos reseñar, lo tratado y resuelto recientemente en autos: Registro No: 1906/21 “**ROSES, Fernando Omar y otros s/ recurso de casación**”, de la Sala Primera de Casación Penal, por tratarse de una asociación ilícita fiscal y del delito de evasión, en cuanto se ha sostenido: “...el recurrente cuestionó el sobreseimiento de los imputados en orden al delito de asociación ilícita tributaria, por entender que dicha figura es autónoma y que pena la participación de sus integrantes, sin requerir para su consumación la comisión de los tipos previstos por el Régimen Penal Tributario, por lo que debería ser independiente de los hechos de evasión imputados. Ahora bien, entrando a analizar la cuestión, debo adelantar que, a mi criterio, el planteo del MPF en este sentido no puede prosperar. En efecto, el art. 15 c) de la Ley 24769 establece, en lo que aquí interesa, que “[e]l que a sabiendas: [...] Formare parte de una organización o asociación compuesta por tres o más personas que habitualmente esté destinada a cometer cualquiera de los delitos tipificados en la presente ley, será reprimido con prisión de TRES (3) años y SEIS (6) meses a DIEZ (10) años...”. En ese sentido, cabe destacar que la ley es clara al incluir -como uno de los elementos del tipo penal bajo estudio- la exigencia de que la asociación ilícita se encuentre habitualmente destinada a cometer cualquiera de los delitos tipificados en dicha norma. Con relación a ello, se ha entendido que “[l]a habitualidad exige la constatación de que los hechos han ocurrido y no se satisface con la predicción apriorística sobre su futura ocurrencia...”, como así también que “...la asociación ilícita fiscal requiere no sólo la formación de la banda sino también la ejecución habitual, por parte de ésta, de los delitos previstos en la ley...” (Derecho Penal Tributario, Virgolini, Julio, Silvestroni, Mariano, hammurabi, 2014, pags. 239/240). En ese orden, entiendo que asiste razón al tribunal a quo, en cuanto afirma que la figura en cuestión es autónoma pero no independiente, y que “...si bien el delito que tratamos no requiere la consumación de los delitos a los que la organización dirige sus actos, el principio de



#35819545#339992681#20221006133826266



Poder Judicial de la Nación

TRIBUNAL ORAL FEDERAL DE CORDOBA 2

FCB 62000069/2008/TO1/30

ejecución de los hechos que aglutinan a sus miembros debe consistir en conductas que a la postre, se logre o no su comisión, constituyan una actividad tipificada por la Ley Penal Tributaria...”. En atención a ello, si se tiene en cuenta que, en los presentes autos, los hechos oportunamente imputados a la presunta organización no logran alcanzar la condición objetiva de punibilidad requerida por la norma para ser encuadrados en el tipo penal de evasión; como así también que no se han traído a esta causa otras conductas delictivas que puedan ser atribuidas a dicha asociación; en la actualidad no resulta posible afirmar que esta última hubiera tenido la finalidad de cometer delitos tributarios. En efecto, y tal como fue mencionado en la resolución recurrida, “...no es posible realizar tal afirmación so peligro a contradecir la confirmación del sobreseimiento respecto de los delitos de evasión oportunamente imputados a los miembros de la presunta asociación”. En consecuencia, por lo relatado, en este caso no puede afirmarse que la conducta de los imputados se ajuste a la figura prevista por el art. 15 inc. c) de la Ley 24769, por lo que el planteo esgrimido por el MPF en ese sentido tampoco puede prosperar”.

Por último, resulta dable reseñar, que la tipificación de este acto preparatorio como delito, y la forma peculiar en la que se ha construido el tipo objetivo, no puede bajo ningún aspecto, vulnerar uno de los principales principios del derecho penal, que es la responsabilidad por el hecho propio, garantía adoptada a partir de la ilustración y que constituye un pilar para la aplicación de la ley penal, por lo que la circunstancia de conformar la asociación ilícita, en el marco de lo explicado respecto de su autonomía y su dependencia con los delitos tributarios, no puede de ninguna manera vulnerar la pluralidad de autores, la responsabilidad por el hecho propio que cada uno ejecuto, so pena de convertir su aplicación en un derecho penal de autor.

Conforme lo expuesto, analizada la plataforma fáctica, el marco constitucional y legal, entiende la suscripta que corresponde respecto de Julio Daniel Lujan, la suspensión del proceso penal en relación a la figura de Asociación Ilícita Fiscal, por haberse acogido al Régimen de Alivio Fiscal para fortalecer la salida económica y social a la pandemia generada por el Covid-19 –Ley 27.653. Con relación a Rubén Adolfo Ceva, Jorge Ricardo Ferrer y Sergio Luis Guevara, corresponde declarar extinguida la acción respecto del delito de asociación ilícita fiscal, de conformidad a lo establecido en los arts. 6 y 11 de la ley 27653 y art. 16 de la ley 27.541. **ASI VOTO.**



#35819545#339992681#20221006133826266



Poder Judicial de la Nación
TRIBUNAL ORAL FEDERAL DE CORDOBA 2

FCB 62000069/2008/TO1/30

Por lo expuesto, escuchado el Ministerio Público Fiscal, la parte querellante (AFIP) y normas legales citadas, este Tribunal Oral,

RESUELVE:

1. SUSPENDER el proceso penal seguido a Julio Daniel LUJAN DNI: 20.443.922 en relación a los hechos 1 a 15 y 17 a 28 del Expediente FCB 35148/2014 de conformidad a lo establecido por el artículos 6, inc. "c", art. 11 de la ley 27.653 y art. 16 de la ley 27.541

2. DECLARAR la EXTINCIÓN DE LA ACCION PENAL en favor de Julio Daniel LUJAN, DNI: 20.443.922 y en consecuencia dictar el SOBRESEIMIENTO del delito de Apropiación Indevida de Tributos, prevista y penada por el art. 6°, de la Ley 24.769 en relación al hecho 16 de la presente causa (*causa FCB 35148/2014*) por haberse acogido al "*Régimen de Alivio Fiscal para fortalecer la salida económica y social a la pandemia generada por el Covid-19 –Ley 27.653*". (*causa FCB 35148/2014*), todo ello de conformidad a lo establecido por el artículos 6, inc. "c", art. 11 de la ley 27.653 y art. 16 de la ley 27.541.

3. DECLARAR LA EXTINCIÓN DE LA ACCION PENAL en favor de Adolfo CEVA, DNI: 13.429.992 Jorge Ricardo FERRER, DNI: 13.461.715 y Sergio Luis GUEVARA, DNI: 14.050.444, y en consecuencia SOBRESEER a los nombrados respecto del delito de evasión agravada -dos hechos- y de la apropiación indebida de tributos -hechos 3 a 27 (*causa FCB 21258/2016*) todo ello de conformidad a lo establecido por el artículos 6, inc. "c", art. 11 de la ley 27.653 y art. 16 de la ley 27.541.

4. REMITIR el presente Legajo de Casación a la Excma. Sala II de la C.F.C.P. a sus efectos.

PROTOCOLÍCESE Y HAGASE SABER



#35819545#339992681#20221006133826266