

Asociación Ilícita Fiscal Sobreseimiento Fundamentación Suficiente Duda Razonable

JURISPRUDENCIA

Asociación ilícita fiscal. Sobreseimiento. Fundamentación suficiente.

Duda razonable Se confirma la sentencia que sobreseyó al imputado en orden al delito de asociación ilícita fiscal en carácter de autor, al valorarse que el material probatorio colectado no permitía acreditar en forma semiplena su intervención, específicamente en cuanto a su actuación organizada, aportando sus conocimientos técnico-contables en la conformación de carpetas o en la adaptación de comprobantes y registros que exigía la operatoria comercial en favor de la banda criminal. Desde esta posición, las premisas fundantes del razonamiento del juez se componían -por un lado- por la existencia de un estado de duda insuperable y -por otra parte- por el deber de la judicatura de definir su situación, aun frente a la inexistencia de causal específica de sobreseimiento que contemple la situación del caso concreto. Córdoba, 08 de abril de 2019. Y VISTOS: Estos autos: ?W., J. E. y

otros sobre Asociación Ilícita Fiscal? (Expte. FCB 32021667/2011/CA3), venidos a conocimiento de la Sala B del Tribunal en virtud del recurso de apelación interpuesto por la Dra. María Fernanda Giandana en representación de la querellante AFIP-DGI, en contra de la resolución dictada con fecha 31 de Julio de 2018 por el Juzgado Federal N° 3 de Córdoba, en cuanto dispuso: ?I. SOBRESEER la presente causa en favor de G. R. B., ya filiado, en orden al delito de Asociación Ilícita Fiscal (art. 15 inc ?c? de la Ley 24.769) en carácter de autor (art. 45 y 54 del C.P.), hechos por los cuales fue indagado y dictado falta de mérito (conf. art. 347 apartado segundo del C.P.P.N. ?a contrario sensu?). Y CONSIDERANDO: I.- Arriban a esta Alzada los presentes autos en virtud del recurso de apelación interpuesto por la Dra. María Fernanda Giandana, en representación de la parte querellante AFIP-DGI, en contra de la resolución cuyo fragmento dispositivo luce transcrito ut-supra (fs. 2923/2928). II.- Para así decidir, el señor Juez instructor consideró que con fecha 03.03.2012 dicho Juzgado Federal dispuso la falta de mérito de G. R. B. en orden al hecho calificado como Asociación Ilícita Fiscal (Art. 15 inc. ?c? de la ley 24.769 y 45 del C.P) atribuido en carácter de autor (v. fs. 1978/1400). En efecto, en aquel momento y respecto de la situación procesal del imputado de mención, el Instructor consideró que ?... valorados los elementos probatorios colectados en autos (...), no existe mérito ni para procesar ni para dictar el sobreseimiento del encartado B. en relación a los delitos de asociación ilícita tributaria (art. 15 inc. ?c? de la ley 24.769), ilícito por el cual fuera indagado el nombrado?.

En este sentido, sostuvo que ?si bien se desprende del cuerpo de inspección a la firma `Establecimiento Don Tato S.A.` (O.I. 368799) que se comunicó por teléfono el Cr. B. con el inspector B. a raíz de un requerimiento de la DGI enviado a dicha firma; como también surge que se habrían confeccionado en la imprenta `M&M Impresiones` facturas y remitos de la mencionada empresa por pedido del estudio B.-Corujo, elementos éstos que alcanzaron en su momento para conformar el grado de sospecha que requiere el art. 294 del Código Ritual, no es menos cierto que tales indicios no son suficientes para conformar el cuadro probatorio que exige el dictado de un auto de procesamiento. De este modo, al ampliar su declaración indagatoria el imputado G. R. B. señaló que se desempeñó como asesor externo en el aspecto impositivo y societario de la firma `Establecimiento Don Tato S.A.` desde fines de 2001 o principios de 2002 hasta que los accionistas cedieron las acciones el día 2/7/2008. Manifestó también, que durante ese tiempo la firma correspondía a una sociedad con una actividad real, no era una carpeta ni una usina de facturas apócrifas. Asimismo, reconoció haberse comunicado por teléfono con el inspector B. a raíz de un requerimiento que había efectuado la AFIP-DGI a Don Tato y que seguía llegando al domicilio que no se había modificado, pero aclaró que en esa oportunidad le manifestó al funcionario que los accionistas habían cedido las acciones y que el contador en ese momento era el Cr. Iglesias. Además agregó, que la inscripción en el Registro Público de Comercio de la cesión de acciones tardó en el mismo 8 meses aproximadamente, razón por la cual no se podía hacer el cambio de relaciones de las nuevas autoridades, ni el cambio de domicilio ante la DGI, motivo por el cual seguían llegando requerimientos de la AFIP y notificaciones al domicilio anterior de Don Tato, que era a su vez el domicilio real de Gustavo Tobanelli, quien había sido el Presidente de la firma. Tales explicaciones, encuentran sustento en lo informado por Inspección de Personas Jurídicas (fs. 1241/6), ya que surge del Acta de Asamblea General Ordinaria n° 8 que fue aprobada con fecha 2 de julio de 2008, la venta del 100% de paquete accionario efectuada por Gustavo Darío Tobanelli y Gabriel Edgardo Tobanelli a Marcial Ángel Molina y Ricardo Julio De Grandis. En tanto que, la inscripción de la misma fue iniciada el día 22 de julio de 2008 y protocolizada en el Registro Público de Comercio al año siguiente, con fecha 11 de mayo de 2009.? Este pronunciamiento no fue apelado, ni por la parte querellante ni por el Ministerio Público Fiscal, habiendo adquirido, a su respecto, firmeza. De este modo, en atención el tiempo transcurrido sin que se hayan aportado nuevos elementos de cargo que avalen una imputación en contra del encartado, habiéndose producido todas las diligencias probatorias posibles y encontrándose agotada la investigación, corresponde dictar su sobreseimiento por duda insuperable. Al respecto, señala que dicha causal de sobreseimiento

no se encuentra legislada expresamente por nuestro Código procesal, no obstante no resulta admisible que el proceso penal permanezca abierto indefinidamente hasta tanto opere la prescripción de la acción, so riesgo de cercenar seriamente el principio de inocencia al no resolver y definir la situación del imputado en tiempo propio. III.- En contra de dicha resolución, la letrada representante de la querellante particular AFIP-DGI, interpuso recurso de apelación, mediante el libelo obrante a fs. 2923/2928). En dicha oportunidad procesal, indicó los siguientes motivos de agravio: a) falta de motivación de la sentencia (art. 123, a contrario sensu, del CPPN); b) falta de certeza negativa para sobreseer; c) improcedencia del sobreseimiento por una causal no prevista en la ley ritual. IV.- Radicados los autos en esta Instancia, previa integración del Tribunal, de conformidad a lo previsto en el art. 454 del CPPN y Acuerdo de Cámara N° 276/2008, el apelante presentó el memorial de agravios por escrito, ampliando los argumentos proferidos al interponer el recurso que habilita la Instancia y a cuyos fundamentos se remite en honor a la brevedad (fs. 2942/2947).

En prieta síntesis, el apelante sostiene que en el fallo apelado no se encuentra plasmado el razonamiento que lleva al Juez a obtener la conclusión que se adopta, lo cual colocaría a la parte en un estado de indefensión que impide ejercer el derecho de defensa. En segundo lugar, que resulta improcedente el sobreseimiento dispuesto en orden a una causal no contemplada por el legislador. En efecto, critica que el magistrado, realizando una interpretación contrario sensu del art. 347, inciso segundo, del CPPN, avanza sobre el principio de división de poderes creando una causal no legislada y que le está vedado. Luego, refiere que la ponderación sistémica de la prueba hubo de permitirle al Juzgador perfilar el círculo punible orientado hacia la existencia de la asociación ilícita fiscal y la participación del imputado B.. De esta forma, asevera que existe un cuadro probatorio que vincula al encartado con una seria presunción de culpabilidad, habiendo tenido un total conocimiento y dominio de la actividad delictiva desplegada desde su rol de Contador Público y su supuesta intervención en la conformación de "carpetas" y confección de comprobantes a nombre de éstas, tal el caso de la firma "Establecimiento Don Tato S.A.". Por todo lo expuesto, solicita se revoque la resolución dictado con fecha 31 de julio de 2018 en cuanto dispuso el sobreseimiento de G. R. B. en orden al delito de asociación ilícita fiscal (art. 15, inc. c, de la Ley 24.769), que le fuera atribuido en carácter de autor. V.- Sentada y resumida los antecedentes del caso y la postura del apelante AFIP-DGI, cabe ahora introducirse propiamente al estudio del recurso impetrado de acuerdo al orden de votación de los vocales del Tribunal establecido por sorteo (v. certificación actuarial a fs. 2950). El señor Juez de Cámara Dr. Luis Roberto Rueda, dijo: Ingresando al análisis de la cuestión sometida a revisión, previo a todo, se impone examinar el cumplimiento o no del deber de motivación de las sentencias que se presenta como requisito insoslayable de nuestro Estado republicano (conf. art. 1 de la CN y art. 123 del CPPN). A modo de anticipo, considero que la resolución dictada por el Juez Federal N° 3 de Córdoba, que fuera oportunamente recurrida por la querrela, satisface las garantías constitucionales y procesales que rigen la correcta administración de justicia. A propósito de ello, es propicio considerar que el artículo 123 del Código de Procedimiento Penal de la Nación prescribe, bajo pena de nulidad, la obligación del juez de expresar una motivación suficiente en sus sentencias, lo cual significa consignar las causas y razones que determinan el decisorio o exponer los argumentos fácticos y jurídicos que sustentan la resolución, esto es, las razones que poseen aptitud para legitimar el dispositivo (Francisco J. D´Albora Código Procesal Penal de la Nación, Tomo I Ed. Lexis Nexis pág. 257). La motivación de la sentencia constituye la enunciación de la premisa del silogismo que concluye en los puntos resolutive, es decir, el itinerario lógico de razón suficiente que el juez ha recorrido para llegar a la conclusión final y adoptar una decisión jurisdiccional. Por ende, si la conclusión es equivocada, se puede fácilmente determinar mediante el análisis de la motivación, en qué etapa del camino del razonamiento el juez perdió la orientación correcta. En este sentido, la fundamentación resulta un elemento esencial e insoslayable en un pronunciamiento válido. Ello implica que las decisiones adoptadas deban estar precedidas de un análisis de hecho y de derecho que conduzca, de manera indefectible, a tales conclusiones, sin desviaciones no lógicas ni razonamientos arbitrarios o forzados. En atención a lo anterior, el razonamiento efectuado por el juez para arribar a una determinada decisión debe estar plasmado de forma clara y precisa en la propia resolución, de modo tal que pueda verificarse que su decisión deriva de una valoración realizada por el juzgador a la luz de la razón y no a la libre o íntima convicción, porque no se trata de resolver según la apreciación subjetiva del juzgador. Al respecto, la doctrina considera que se cumple con esta obligación si el fallo está racional y concordantemente fundado, permitiendo extraer de las valoraciones que realiza el acierto de la conclusión a que llega, siendo indispensable que exista un sustento operante como ligazón racional de la prueba con la aseveración. Jamás puede quedar reservada a la intimidad de la conciencia de quien juzga porque violenta el principio de la sana crítica racional. En esto consiste la obligación republicana para garantizar una correcta administración de justicia, la cual se cubre si la resolución guarda relación con los antecedentes que le sirven de causa y son congruentes con el punto decidido, suficientes para el conocimiento de las partes y para las eventuales impugnaciones que pudieran receptor (op. cit., pág. 258). Por el contrario, si una decisión no encuentra sustento en el análisis efectuado por el juzgador o se desvía de la línea de razonamiento expuesta por el mismo, la decisión será inmotivada y en consecuencia arbitraria, no pudiendo subsistir como acto jurisdiccional válido. De tal modo, un pronunciamiento válido debe contener un completo y fundado análisis

sobre la base de los elementos de convicción reunidos libremente por el Instructor, sin omitir la constatación de la materialidad de los hechos, la forma de participación de los imputados y su responsabilidad criminal, evitando de este modo incurrir en valoraciones fragmentarias o parciales, atendiendo siempre las reglas de la sana crítica racional. I.- Efectuadas tales consideraciones teóricas acerca de la obligación legal de fundamentar las sentencias, advierto que la resolución sometida a revisión de esta Alzada satisface válidamente los requisitos de fundamentación expuestos, más allá de las puntualizaciones que siguen y la discrepancia con la solución adoptada que pudiera albergar la querellante. En este sentido, considero que el cuestionamiento efectuado por el recurrente deriva del disenso respecto de la decisión adoptada por el Instructor y el mérito contenido en ella. En efecto, no se advierte que el decisorio se encuentre inmotivado sino que, por el contrario, el señor Juez ha brindado sólidos argumentos en pos de la justificación de su razonamiento, sin perjuicio que éste no sea compartido por el querellante. Para formular un planteo nulificante no basta discrepar con la valoración efectuada por el Tribunal actuante, sino que debe demostrarse que se ha apartado de las reglas impuestas en el Código de Rito, incurriendo en ausencia de fundamentación suficiente o adoptando conclusiones que no resulten derivación razonada del derecho vigente. En el caso concreto, aunque la recurrente no comparta las conclusiones arribadas por el Instructor, lo cierto es que se ha realizado un análisis de los elementos de convicción incorporados al proceso y se han brindado los argumentos en base a los cuales el magistrado sostuvo la existencia de un estado intelectual de duda respecto de la participación culpable de Guillermo B., en carácter de autor, en el hecho delictivo atribuido, examinando y valorando el caudal probatorio, lo cual excluye por cierto cualquier tacha de arbitrariedad. De hecho, no se constata en el silogismo base del razonamiento forense la concurrencia de contradicciones, saltos lógicos o afirmaciones dogmáticas que, al cabo, constituyan fundamento tan solo aparente. Adviértase en tal sentido que, según lo postulado en el decisorio bajo análisis, el Juez instructor consideró que el material probatorio colectado no permite acreditar en forma semiplena la intervención de B. en la asociación ilícita descripta, específicamente en cuanto a su actuación organizada aportando sus conocimientos técnico-contables en la conformación de "carpetas" o en la adaptación de comprobantes y registros que exige la operatoria comercial en favor de la banda criminal. Desde esta posición, las premisas fundantes del razonamiento del Juez se componen, por un lado, por la existencia de un estado de "duda insuperable" respecto de la participación culpable de B. en el hecho, luego de la valoración de las probanzas reunidas y desde que se habría agotado la investigación sin restar medidas pendientes de producción y, por otra parte, por el deber de la judicatura de definir la situación del imputado respecto del cargo formulado, aun frente a la inexistencia de causal específica de sobreseimiento que contemple la situación del presente caso, toda vez la ley procesal tan solo contempla situaciones de certeza negativa que impidan la continuidad de la causa. En definitiva, sobre la fijación de dichas premisas el magistrado presentó sólidos argumentos; en el caso de la definición de la situación procesal, mediante la valoración de la prueba en función de los principios de la sana crítica racional y, en cuanto al derecho aplicable, propició una interpretación sistémica del plexo de principios y derechos que le asisten a las personas sometidas a proceso que habilita a su respecto el dictado de sobreseimiento, sin perjuicio de la ausencia de norma procesal que se adapte a tal fin. Es cierto que, en principio, para el dictado de auto de sobreseimiento la ley requiere certeza sobre el acaecimiento o no de un determinado hecho o suceso histórico, para que el juzgador pueda, con la debida convicción, emitir un juicio asertivo, una afirmación y no una mera suposición o conjetura (CNCP, Sala IV, causa Nro. 14.272 - VEYGA, Daniel Santiago s/recurso de casación, entre otras). De este modo, el sobreseimiento exige un estado intelectual de certeza sobre la existencia de la causal en que se fundamenta. Es decir, procede cuando al juzgador no alberga dudas acerca de la extinción de la pretensión penal o de que el hecho no se cometió o de que no encuadra en una figura legal o de que el delito no fue cometido por el imputado o de su falta de responsabilidad. Tal necesidad se funda en que el sobreseimiento dispuesto, en caso de adquirir firmeza, entraña la extinción definitiva e irrevocable del proceso en relación al imputado en cuyo favor se dicta (art. 335 del CPPN). Ello conlleva exigir del órgano jurisdiccional que lo disponga un estado de certeza de tal magnitud que, al decir de Clariá Olmedo, no deje duda alguna "... acerca de la extinción del ejercicio de los poderes de acción y jurisdicción, o de la inexistencia de responsabilidad penal del imputado con respecto al cual se dicte..." (?Tratado de Derecho Procesal Penal?, Ed. EDIAR, Bs. As., 1964 T. V, p. 328). Sin embargo, se advierte con gran justeza que "puede ocurrir que una vez agotadas las investigaciones, el tribunal (...) no obtenga certeza para dictar el sobreseimiento, ni tampoco pueda obtener o mantener el mérito necesario para provocar la elevación de la causa a juicio. El mérito para la elevación estará ausente cuando la falta de mérito decretada a favor del imputado, o su estado de duda, se mantiene hasta el final..." (conf. Clariá Olmedo, citado por Navarro-Daray en "Código Procesal Penal de la Nación. Análisis doctrinal y jurisprudencial", Ed. Hammurabi, 4ª edición actualizada y ampliada, T. II., Buenos Aires, año 2010, pág. 616). Ahora bien, no obstante la carencia de precepto procesal que contemple -como causal de sobreseimiento- lo que en doctrina se conoce como "duda insuperable", lo cierto es que el estado jurídico de inocencia, reconocido y tutelado constitucionalmente, reclama -en estos casos- la solución desincriminatoria, en aplicación del principio favor rei. Empero, vale aclarar, procede tan solo cuando no fuere razonable, objetivamente, proveer la incorporación de nuevas pruebas con virtualidad para

modificar dicho estado intelectual, y su mantenimiento ponga en jaque la garantía de juzgamiento en plazo razonable a efectos de que se resuelva la situación procesal del imputado en forma definitiva (conf. arts. 18, CN; 8.1 y 8.2., CADH; y 3.c, 14.1 y 14.2, PIDCP, en función del art. 75, inc. 22, CN). Al respecto, la Cámara Nacional de Casación Penal tiene dicho que "el sobreseimiento definitivo procede cuando al tribunal no le queda duda... (pero que) cuando el fallo contiene una situación de incertidumbre y no da razón bastante del agotamiento de la encuesta o de la ineptitud manifiesta de medios de convicción que las partes estiman útiles y conducentes, exhibe una fundamentación solo aparente y por ende arbitraria" (CNCP, Sala I, LL, 2000-E-341; Navarro-Daray, ob. cit., pág. 617; el destacado me pertenece). En definitiva, leído en sentido inverso, en caso de duda y agotamiento de la investigación, será procedente el dictado de sobreseimiento definitivo.

II.- Sentada la validez formal del auto recurrido, habré de examinar -conforme el alcance de la pretensión impugnativa- las razones que la sustentan y otorgan suficiencia, cuales son la existencia de un estado de duda conforme la inferencia inductiva de las pruebas reunidas, y el agotamiento de la investigación sin la previsión objetiva de la incorporación de nuevos elementos que pudieran modificar el estado de convicción que se abona. En este sentido, respecto de la errónea valoración de la prueba, esto es, la inobservancia de las reglas de la sana crítica racional para sostener el estado intelectual respecto de la imputación, he de afirmar sin hesitación que, de adverso a lo referido por la querellante, el Juez Instructor ha analizado las evidencias de manera tal que sus conclusiones se presentan como una derivación razonada del derecho vigente. En otras palabras, los argumentos explicitados en la resolución apelada se presentan formalmente correctos y sustancialmente suficientes, resultando de ello la validez de las inferencias seguidas por el Juzgador para resolver en este sentido, es decir, decretando el sobreseimiento del imputado. Ciertamente, a efectos de lograr la reconstrucción de los hechos pretéritos a través de la intermediación probatoria -con los límites impuestos por la normativa procesal- se exige como requisito de la racionalidad de la sentencia, que el razonamiento del juez sea reconocible; exigencia que ha sido cumplimentada en forma acabada y que ha posibilitado el pleno ejercicio del derecho de defensa mediante la interposición del presente remedio impugnativo. En efecto, la presunta vinculación de B. con la asociación ilícita viene dada por su intervención profesional en la compañía "Establecimiento Don Tato S.A.", empresa que -según registros de AFIP-DGI- se encuentra excluida como productora del Registro Fiscal de Operadores de Granos desde el 8.06.09 y está incluida en la base E-APOC desde el 3.02.09. Al respecto, señala la pieza acusatoria que B. (del estudio Corujo-B.), atendiendo a la división de funciones, se habría encargado de encomendar la confección de facturas y remitos a nombre de la contribuyente apócrifa, en la imprenta "Eficiencia Gráfica de Mariano G. Bataglia", sita en calle Duarte Quirós 10, local 6, de la ciudad de Córdoba, efectos que habría retirado a través de la empleada de su estudio, G. G.. Ahora bien, ya en fecha 03.03.2012, el señor Juez Federal valoró las evidencias reunidas que constaban, en lo sustancial, del cuerpo de inspección iniciado a "Establecimiento Don Tato S.A." (O.I. 368799), del que surgiría que el Contador B. se comunicó por teléfono con el inspector B. a raíz de un requerimiento de la DGI enviado a dicha firma; como así también, que se habrían confeccionado en la imprenta "M&M Impresiones" facturas y remitos de la mencionada empresa por pedido del estudio B.-Corujo.

No obstante, a partir de la evacuación de las citas, fueron confirmados algunos de los extremos señalados en la posición exculpatoria de Guillermo B. en su ampliación de indagatoria, quien señaló que se desempeñó como asesor externo en el aspecto impositivo y societario de la firma "Establecimiento Don Tato S.A." desde fines de 2001 o principios de 2002 hasta que los accionistas cedieron las acciones el día 2.07.08. Manifestó también que durante ese tiempo la firma correspondía a una sociedad con una actividad real, no era una carpeta ni una usina de facturas apócrifas. Asimismo, reconoció haberse comunicado por teléfono con el inspector B. a raíz de un requerimiento que había efectuado la AFIP-DGI a "Establecimiento Don Tato S.A." y que seguía llegando al domicilio que no se había modificado, pero aclaró que en esa oportunidad le manifestó al funcionario que los accionistas habían cedido las acciones y que el contador en ese momento era el Cr. Iglesias. Además, agregó que la inscripción en el Registro Público de Comercio de la cesión de acciones tomó 8 meses aproximadamente, razón por la cual no se podía hacer el cambio de relaciones de las nuevas autoridades, ni el cambio de domicilio ante la DGI, motivo por el cual seguían llegando requerimientos de la AFIP y notificaciones al domicilio anterior de "Don Tato S.A.", que era a su vez el domicilio real de Gustavo Tobanelli, quien había sido el Presidente de la firma. En efecto, al igual que el Juez de grado, debe decirse que dicha posición encuentran sustento en lo informado por Inspección de Personas Jurídicas (fs. 1241/6), ya que surge del Acta de Asamblea General Ordinaria n° 8 que fue aprobada con fecha 2 de julio de 2008, la venta del 100% de paquete accionario efectuada por Gustavo Darío Tobanelli y Gabriel Edgardo Tobanelli a Marcial Ángel Molina y Ricardo Julio De Grandis. En tanto que, la inscripción de la misma fue iniciada el día 22 de julio de 2008 y protocolizada en el Registro Público de Comercio al año siguiente, con fecha 11 de mayo de 2009. En efecto, soy de la consideración de que: "...si el profesional se mantiene dentro de sus incumbencias profesionales difícilmente va a verse imputado como partícipe del delito fiscal de su cliente. Sin embargo, para eso, independientemente de que tuviera conocimiento de los planes delictivos del asesorado, es necesario que no haya adaptado su comportamiento al plan ilícito de su cliente, que no se haya solidarizado con éste haciéndolo propio, que le haya prestado el asesoramiento estándar que habitualmente

presta a todos sus clientes sin distinciones? (Carolina Robiglio ?Participación criminal, responsabilidad profesional y ley penal tributaria?, Asociación Argentina de Estudios Fiscales para las II Jornadas de Derecho penal Tributario, Bs. As., agosto de 2007).

Ahora bien, adquiere relevancia penal el aporte efectuado por el profesional en ciencias económicas que apartándose de la línea de neutralidad trazada por su actuación conforme a las reglas de su profesión, realice una labor diferencial de tal forma de permitir que el plan delictivo perfilado llegue a concretarse en un resultado. No obstante, repárese que la asociación ilícita ?reclama la voluntad de saberse realmente perteneciente al grupo y ser aceptado por todos los restantes? y, de este modo, ?la actuación del profesional debe estar necesariamente encaminada a la realización de los planes criminales, en donde el dolo de su obrar no puede quedar acreditado con el conocimiento probable de que los actos ejecutados al amparo de las normas profesionales vigentes sean luego utilizados para ?completar? actos ilícitos? (Ruetti, Germán J., ?La asociación ilícita del Código Penal, los delitos tributarios y la nueva tipificación especial en la ley penal tributaria, LL, ejemplar del 15.03.04, pág. 6; citado por Marcelo A. Riquert en ?Código Penal y normas complementarias. Análisis doctrinal y jurisprudencial, Dirección David Baigún - Eugenio Raúl Zaffaroni, pág. 518, el destacado me pertenece). En función de lo expuesto hasta aquí y dada la carencia de pruebas que revelen su probable intervención en los hechos, considero que la sola circunstancia de que el imputado hubiera prestado servicios profesionales, sobre los cuales no se puede afirmar o negar que conformaran o no el normal y habitual cumplimiento de su oficio, no resulta suficiente a los fines de atribuirle la responsabilidad penal. Por último, cabe agregar que la querrela, en su recurso, no agrega elementos nuevos que hubieran sido soslayados en primera instancia y, que, de tal modo, puedan inducir a una valoración distinta del caso como para revertir el decisorio apelado. En efecto, la existencia de elementos de cargo y de descargo que generan un fundado estado de duda respecto de la actuación del Contador B., en particular, si mediante el asesoramiento técnico contable e impositivo cuya existencia ha quedado demostrada y que el propio imputado reconoce haber prestado hasta el día 02.07.08 (en que los accionistas habrían cedido su participación societaria), ha superado o no el riesgo permitido delineado por la expectativa razonable de conducta profesional neutral, habitual, normal y despojada de intencionalidad criminal, habiendo agotado la pesquisa, es que corresponde homologar el sobreseimiento dispuesto en su favor. En conclusión, comparto cada una de las valoraciones efectuadas por el Juez de Primera Instancia y considero que, en base a los argumentos de hecho y de derecho señalados en el presente, no se verifican en el caso el extremo subjetivo de la imputación y, si bien no concurre el grado de certeza negativa que reclama el sobreseimiento, no menos cierto es que no restan medidas de prueba que permitan modificar ese estado intelectual, lo cual conduce necesariamente a la desvinculación definitiva del proceso. Lo cierto es que desde ese momento no se ha agregado elemento de convicción que permita modificar el temperamento allí adoptado, el cual -vale decir- no fue objeto de embestida recursiva alguna adquiriendo firmeza, aun cuando se trate de un auto provisorio e intermedio. Por lo dicho, considero que a esta altura de la instrucción, habiéndose decretado la elevación a juicio respecto de un gran número de imputados, encontrándose la investigación agotada -a criterio del MPF y del Juez de la causa-, a más de 8 (ocho) años de la iniciación de la investigación, sin poder definir al menos como probable la participación del inculpaado B., sin avizorar diligencias probatorias que pudiesen adoptarse y, de este modo, echar luz sobre la el extremo subjetivo de la imputación y que, por cierto, el apelante-querellante siquiera señala (sino que se limita a entender que ya se encuentra reunido el compromiso procesal suficiente para la elevación de la causa a juicio), estimo que la sentencia de sobreseimiento dispuesta por el Juzgado Federal N° 3 de Córdoba se encuentra suficientemente fundada y resulta procedente. Por consiguiente, debe confirmarse la resolución dictada por el Juez Federal N° 3 de Córdoba, de fecha 31 de julio de 2018, en cuanto dispuso el sobreseimiento del imputado G. R. B. en orden al delito de asociación ilícita fiscal -art. 15 inc. c) de la ley 24.769-, conforme art. 347, inciso segundo, a contrario sensu, del CPPN. Sin costas (arts. 530 y 531 del CPPN). ASÍ VOTO. La señora Juez de Cámara Dra. Liliana Navarro dijo: Comparto en un todo el criterio y solución sostenido por el señor Juez de Cámara preopinante, Dr. Luis Roberto Rueda, expidiéndome en igual sentido. Así voto. El señor Juez de Cámara Dr. Abel G. Sánchez Torres dijo: Adhiero a los argumentos y solución brindados por el señor Juez de Cámara del primer voto, doctor Luis Roberto Rueda, voto de igual forma. Por lo expuesto; SE RESUELVE: I.- CONFIRMAR la resolución dictada con fecha 31 de Julio de 2018 en cuanto dispuso el SOBRESEIMIENTO de G. R. B. en orden al delito de Asociación Ilícita Fiscal, que le fuera atribuido en carácter de autor, con la expresa mención de que la formación de la presente causa no afecto el buen nombre y honor del que hubiera gozado (arts. 15 inc. c de la Ley 24.769, art. 45 del Código Penal, art. 347 apartado segundo del CPPN a contrario sensu; art. 18, CN; 8.1 y 8.2., CADH; y 3.c, 14.1 y 14.2, PIDCP, en función del art. 75, inc. 22, CN). II.- Sin costas (arts. 530 y 531 del CPPN). III.- Regístrese y hágase saber. Cumplimentado, publíquese y bajen. LUIS ROBERTO RUEDA Juez de Cámara LILIANA NAVARRO Juez de Cámara ABEL G. SÁNCHEZ TORRES Juez de Cámara CAROLINA PRADO Secretaria de Cámara 038266E