



Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA IV
FSM 67231/2017/TO1/12/CFC1

REGISTRO N° 250/26.4

En la ciudad de Buenos Aires, a los 10 días del mes de abril de dos mil veintiséis, se reúne la Sala IV de la Cámara Federal de Casación Penal, integrada por el doctor Javier Carbaño como Presidente y por los doctores Gustavo M. Hornos y Mariano Hernán Borinsky, asistidos por la secretaria actuante, para decidir acerca del recurso de casación interpuesto en la causa **FSM 67231/2017/TO1/12/CFC1**, caratulada: **"ANTINORI, Darío Sergio y otros s/recursos de casación"**; de la que **RESULTA:**

I. El Tribunal Oral en lo Criminal Federal de San Martín N° 1, provincia de Buenos Aires, con integración unipersonal, el 23 de septiembre de 2025 resolvió: **"I. NO HACER LUGAR al pedido de suspensión del proceso efectuado por la Defensora Público Oficial en la asistencia de DARÍO SERGIO ANTINORI y LUCAS ISMAEL RAMÍREZ (art. 5 de la ley 27.743 a contrario sensu).**

II. **DECLARAR la inconstitucionalidad del art. 1 del Decreto Reglamentario 608/2024 en cuanto incorpora el delito previsto en el art. 15 inc. 'c' de la ley 24.769 (Régimen Penal Tributario) dentro del Régimen de Regularización Excepcional de Obligaciones Tributarias, Aduaneras y de la Seguridad Social instituido en el Título I de la ley 27.743 (art. 5).**

En consecuencia, y por no resultar aplicable al presente el régimen previsto en el art. 5 de la Ley 27.743, **NO HA LUGAR al pedido de oficiar a ARCA y a los juzgados federales que**



tramitan los procesos por evasión a los que remite el hecho imputado a los acusados, a los efectos de que informen quiénes se acogieron a la moratoria y demás efectos”.

II. Contra dicha decisión, interpuso recurso de casación la defensa de Sergio Antinori y Lucas Ismael Ramírez, el que fue concedido por el tribunal de procedencia, en cuanto a su admisibilidad formal, el 15 de octubre de 2025.

III. El presentante encauzó su impugnación a través de las previsiones de ambos incisos del art. 456 del C.P.P.N.

Afirmó que la decisión del tribunal *a quo* vulneraba el debido proceso por haber ido más allá de las pretensiones de las partes, por haber incurrido en una situación de *reformatio in pejus* y por no haber dado oportunidad a las partes de ser oídas y debatir la cuestión en estudio.

Alegó que la declaración de inconstitucionalidad del art. 1 del decreto 608/2024 se realizó sin que hubiera sido requerida por ninguna de las partes, que no se vislumbraba un interés que habilitara tal extralimitación y que tampoco se dieron justificativos que se correspondieran con el carácter excepcional de dicha especie de solución.

Consideró que no se identificó qué derechos o potestades estaban afectados por aquella regulación, ni cómo se conformaba el exceso reglamentario del Poder Ejecutivo, agregando que la ausencia de fundamentación impedía controvertir lo decidido y enfatizando en que la querellante ARCA estimó como posible que los imputados accedieran al régimen excepcional de regularización de obligaciones de la ley 27.743.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA IV
FSM 67231/2017/TO1/12/CFC1

Añadió que la finalidad recaudatoria de esa ley no solo no se veía afectada, sino que la inclusión de la asociación ilícita fiscal entre los tipos penales para los cuales se permitía el acceso al régimen *"...da lugar a nuevos y mejores ingresos para el fisco..."*.

Señaló que *"...[a]firmar que los eventuales evasores (...) quienes sustrajeron los recursos esperados por el Estado, pueden concluir este proceso con una declaración de extinción de la acción penal pero no quienes, conforme la hipótesis acusatoria (...) los ayudaron a cometer su delito importa un despropósito";* y que el tribunal *"...impuso una postura que (...) pretende discriminar a mis asistidos en el acceso a una solución liberatoria que sí se reconoce a los eventuales autores del delito madre. Del delito sin el cual la asociación ilícita carecería de todo asidero"*.

Sostuvo que la resolución contrariaba la doctrina de los precedentes *"Bakchellián"* y *"Sosa de Michlig"* de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, como casos asimilables al presente, y que no podía tenérsela como derivación razonada del derecho vigente.

Solicitó que se anulara la decisión recurrida y que se ordenara la realización de las medidas requeridas para establecer la posible extinción de la acción penal.

Formuló reserva del caso federal.

IV. Con fecha 5 de febrero de 2026, se cumplieron las previsiones del art. 465 *bis* del C.P.P.N., oportunidad en que presentaron breves notas el señor Fiscal General ante esta



instancia, la querellante ARCA y la defensa de Sergio Antinori y Lucas Ismael Ramírez.

a) El representante del Ministerio Público Fiscal consideró que el recurso de interpuesto debía ser rechazado.

Alegó que la ley 27.743 era una ley de amnistía y que su objetivo era perdonar las acciones penales tras el pago de las deudas contraídas con el fisco, con el fin de priorizar la recaudación estatal, pero que el delito de asociación ilícita fiscal era ajeno a esa lógica.

Describió que esa figura era autónoma y que entre ella y los delitos que pudiera cometer la organización mediaba relación de concurso real.

Agregó que la asociación ilícita fiscal no generaba una obligación tributaria que pudiera ser cancelada mediante pago y refirió que existía un problema adicional al intentar determinar el *quantum* del perjuicio ocasionado por la organización. Expuso que no era suficiente tener como referencia a los montos de las evasiones tributarias canceladas, ya que la cantidad y el tipo de delitos tributarios que aquella podía cometer eran indeterminados. Consideró que "[p]odrían existir otros delitos previstos en el RPT cometidos por la organización que no hayan sido detectados aún (...) o que no formen parte de la causa y que, sin embargo, hacen al perjuicio fiscal generado...".

Concluyó que el pago de las sumas adeudadas no podía neutralizar la persecución penal.

Se refirió luego a la constitucionalidad del decreto 608/24 e indicó que "...al incluir nuevos delitos (delitos fiscales





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA IV
FSM 67231/2017/TO1/12/CFC1

comunes y la asociación ilícita fiscal) que (...) no estaban previstos por la ley de amnistía, fue más allá de la tarea que le asigna la Constitución de completar la norma (...). Lo que hizo el Ejecutivo fue extender por reglamentación los beneficios penales de una amnistía, que tiene como fin el pago voluntario de las obligaciones adeudadas por los contribuyentes, a delitos que no generan una obligaciones tributarias (...). De este modo, su inclusión parece desnaturalizar la finalidad recaudatoria que tuvo en miras el legislador al sancionar la norma y, por esa razón, el decreto bajo estudio constituye una reglamentación irrazonable de la Ley 27.743".

Afirmó que ese proceder contrariaba el principio de legalidad, tanto respecto de la materia tributaria como de la penal y concluyó que "...el art. 1° del Decreto 608/2024 configuró un exceso de las atribuciones que la Constitución Nacional concede al Poder Ejecutivo y una injerencia en las facultades de otro poder (...). En consecuencia, (...) violentó el principio republicano de gobierno y división de poderes..."

Finalmente, recordó que el sistema de control constitucional en nuestra país era de tipo difuso y que los magistrados de todas las instancias y materias tienen potestad para cotejar normas frente a las reglas de la Constitución Nacional.

Enfatizó que, conforme a la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, dicha facultad puede ejercerse de oficio si se respeta el principio de congruencia, ciñendo los



jueces su decisión a los hechos y planteos definidos al trabarse la *litis*.

Entendió que eso era lo que había ocurrido en la causa, pues la jueza *a quo* resolvió la petición de la defensa sobre la suspensión del proceso y eventual extinción de la acción penal y analizó allí la constitucionalidad de la norma invocada por la parte.

b) La querellante ARCA remarcó que si bien el propósito de la asociación ilícita fiscal era la eventual comisión de delitos tributarios, su criminalización no podía depender de la cantidad de delitos que se cometieran, pues existía una decisión del legislador de adelantar la punición a un momento anterior a la lesión del bien tutelado por la ley penal tributaria.

Adujo que la previsión del art. 5 de la ley 27.743 debía armonizarse con aquellas del art. 1 del dec. 608/24, por lo que cabía analizar si las obligaciones tributarias correspondientes estaban o no regularizadas y concluyó que era viable que se extinguiera la acción penal respecto del delito de asociación ilícita fiscal, si aquellas estaban cumplidas en su totalidad.

No obstante, estimó que el tribunal de procedencia actuó conforme a derecho y que fundó debidamente la decisión cuestionada por la defensa, por lo que pidió que se confirmara la resolución recurrida.

c) La defensa arguyó que el decreto 608/24 "...explicitó lo que lógicamente debería suceder teniendo en cuenta la finalidad de la ley..." y remarcó que si bien la asociación ilícita





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA IV
FSM 67231/2017/TO1/12/CFC1

fiscal no estaba expresamente prevista en la ley 27.743, tampoco se hallaba excluida.

Consideró que el legislador entendió que quienes adeudaban tributos se verían motivados a ingresarlos a las arcas estatales ante la posibilidad de verse beneficiados en sede judicial, de modo que *"...al momento de sancionar la ley (...) ratificaron la intención de conceder la extinción de la acción penal respecto de toda persona acusada por algún delito fiscal en tanto y en cuanto cumpla con los pagos correspondientes. Por ello, desvirtuaría el espíritu de la norma si la reglamentación hubiera excluido a la figura prevista por el artículo 15 inciso c, del régimen penal tributario..."*.

Agregó que no podía soslayarse que quienes habrían intervenido en la asociación ilícita fiscal necesariamente habrían intervenido también en alguno de los delitos tributarios precisados en las acusaciones. Señaló que esa circunstancia permitía resolver la dificultad en estimar el *quantum* del perjuicio fiscal presuntamente ocasionado y salvaba la indeterminación existente, respecto de la situación de aquellas personas que se había visto imputadas, pero que no eran obligadas tributarias.

Consideró que el decreto no excedía los márgenes de la ley, sino que definía los sujetos alcanzados por un beneficio ya creado por aquella. Citó una decisión precedente de la Sala III de esta Cámara.

Pidió que se casara la decisión recurrida, que se declarara la constitucionalidad del art. 1° del decreto 608/24 y



que se anulara el dispositivo que rechazó dar curso a la solicitud de suspensión de la acción penal.

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

Quedaron, en consecuencia, las actuaciones en condiciones de ser resueltas.

El señor **juez Javier Carbajo** dijo:

I. Si bien como principio, las decisiones que consideran subsistente la vigencia de la acción penal y cuya consecuencia sea el mantenimiento de la obligación de sujeción al proceso criminal no se encuentran dentro de aquellas contempladas por los arts. 457 y 459 del C.P.P.N., cabe hacer excepción a dicha regla ya que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha equiparado a sentencias definitivas por sus efectos a aquellos resolutorios que deniegan la extinción de la acción penal (Fallos: 327:3937 y 329:526), en la medida en que se han invocado la existencia de cuestión federal y la afectación de garantías constitucionales.

La parte se encuentra habilitada para impugnar la decisión traída a estudio (art. 459 del C.P.P.N.), los planteos efectuados se enmarcan en los motivos previstos por el art. 456 del C.P.P.N. y se han cumplido los requisitos de temporaneidad y de fundamentación exigidos por el art. 463 del citado código ritual.

II.a) Conforme surge de los requerimientos acusatorios visibles por Sistema Lex 100, el Ministerio Público Fiscal y la





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA IV
FSM 67231/2017/TO1/12/CFC1

querellante ARCA han solicitado la elevación a juicio de Diego Barragán, Melina Sosa, Sergio Darío Antinori y Lucas Ismael Ramírez, como coautores del delito previsto en el art. 15 inc. "c" del régimen penal tributario de la ley 27.430.

En su descripción sobre los hechos atribuidos, el **Ministerio Público Fiscal** indicó que "...con fecha 24/06/2019 se convocó a prestar declaración indagatoria (...) a Diego Alberto Ceferino BARRAGÁN (...) y a Melina Nora SOSA (...), circunstancia en la que se les imputó el 'haber formado parte de la asociación ilícita compuesta -cuanto menos- por Diego Alberto Ceferino Barragán (...), Melina Nora SOSA (...), Mónica Myriam Policella (...), Rodolfo Jorge Brizi (...), entre otras personas a la fecha no identificadas, organización que estaba destinada a cometer en forma habitual, coordinada y mancomunadamente, múltiples actividades delictivas tipificadas en el Régimen Penal Tributario (cf. Leyes 24.769, 26.735 y 27.430), ya sea a través de cualquiera de sus integrantes o facilitando su comisión por parte de terceras personas, en diversos ámbitos territoriales de la República Argentina (...).

La empresa criminal operó desde fecha incierta pero, cuanto menos, desde el año 2013 hasta 2019. Durante ese lapso, el principal objeto ilícito de la organización consistía en crear múltiples sociedades ficticias o artificiosas (...) con la finalidad de posibilitar la expedición de cuantiosas facturas apócrifas a nombre de dichas entidades. Luego, aquellas facturas apócrifas eran comercializadas y provistas a distintos contribuyentes que ulteriormente las utilizaban para disminuir



irregularmente, evadir y/o directamente abstraerse de pagar sus obligaciones impositivas ante el fisco nacional (...).

Posteriormente, en función de la nueva denuncia realizada por la AFIP (...), el 28/11/19 se convocó a prestar declaración indagatoria a Diego Sergio ANTINORI y a Lucas Ismael RAMÍREZ (...) imputándoles el 'haber formado parte de la asociación (...).

[S]in perjuicio de mencionarse a modo enunciativo (y sin resultar condición necesaria para el ilícito que nos convoca) (...) abordaremos casos en los cuales lograron constatarse la efectiva utilización de facturación apócrifa por parte de las usuarias de esta (...) que (...) haciéndose de esta documentación, reducirían su carga impositiva ante el fisco depositando en las arcas del Estado menos de lo que en rigor deberían.

Véase, conforme surge de la pesquisa 1908/2018 en trámite ante la Fiscalía en lo Penal Económico N° 8 por la presunta comisión de evasión agravada por parte de la contribuyente KFK LATINOAMERICA S.A., a partir de la utilización de facturas falsas de proveedores enunciados en esta pesquisa (...).

Se agrega, que en la pesquisa FSM 113980/2019, de trámite ante el Juzgado Federal de Campana, la AFIP denunció a la firma REAL WORK S.A. por la evasión agravada del impuesto a las ganancias, y que 'se denunció que para llevar adelante las maniobras evasivas la firma se habría valido de las facturas apócrifas emitidas por las usinas (...). En otras palabras, dicha





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA IV
FSM 67231/2017/TO1/12/CFC1

evasión se llevó adelante mediante la colaboración de la asociación ilícita aquí investigada.

Al mismo tiempo (...) surge que en el marco de la causa FS.121551/2018 caratulada 'PRESTACIONES AGROPECUARIAS Y OTROS S/ INFRACCIÓN LEY 24.769' tuvo origen en la denuncia de AFIP por contar con operaciones respaldadas con facturación de los proveedores TRANS ROUTE OF THE SUN S.A., SARMIENTO 412.S.A., CORPSEG, GRUPO CEREALERO DEL PLATA y CEREAL AMERICAN GROUP S.A. entre otros".

A su vez, la **querellante ARCA** expuso que "...podemos distinguir dos grandes maniobras ilícitas, por un lado, la existencia de una organización que creaba firmas o utilizaba a personas físicas, de actividad comercial inexistente, cuya facturación era ofrecida a la venta a distintos contribuyentes (asociación ilícita tributaria), y por otra parte, la conducta reprochable penalmente de aquellos obligados que utilizaban dicha documentación falsa a los fines de reducir el monto de sus obligaciones tributarias (evasión impositiva).

(...) Entre las causas que tuvieron origen en la utilización de las facturas apócrifas, por parte de empresas verdaderas, de las usinas aquí investigadas, encontramos la causa FSM 121601/18 del Juzgado Federal en lo Criminal y Correccional N° 1 de Morón (...) contra la contribuyente Fasano S.R.L. (...).

También, se encuentra la causa CPE 895/2015 del Juzgado Penal Económico N° 1 (...), caratulada 'Lagomar Inversora S.R. L.; Espacios Patagónicos S.R.L.; Urbanizadora San Blas S.R.L.; Di



Tullio Honrado Domingo Nicolás Gabriel; Di Tullio Honrado Julio Federico Miguel s/ inf. Ley 24.769 y art. 303 del C.P. (...).

También se informa la causa 1908/2018 en trámite ante la Fiscalía en lo Penal Económico 8° contra la contribuyente KFK Latinoamericana S.A. (...).

También encontramos la causa a Real Work S.A., que terminó bajo el FSM 113.980/2019 en el Juzgado Federal de Campana, por evasión agravada del impuesto a las ganancias de los ejercicios fiscales 2014 y 2015 por las sumas de \$32.490.122,83 y \$21.451.585,04 respectivamente (...).

Por su parte, la causa FSM 121551/2018 caratulada 'PRESTACIONES AGROPECUARIAS Y OTROS S/ INFRACCIÓN LEY 24.769' tuvo origen en la denuncia de AFIP por contar con operaciones respaldadas con facturación de los proveedores TRANS ROUTE OF THE SUN S.A., SARMIENTO 412 S.A., CORPSEG, GRUPO CEREALERO DEL PLATA y CEREAL AMERICAN GROUP S.A. entre otros.

(...) [S]e considera acreditada la existencia de una organización criminal que cuanto menos, desde el año 2013 hasta la fecha, se ha dedicado a confeccionar y comercializar documentación apócrifa, al sólo efecto de permitir la realización de operaciones simuladas de compraventa de bienes y servicios con contribuyentes con actividad real, mediante las cuales estos últimos habían generado costos o créditos fiscales ficticios y, de ese modo, reducido indebidamente la base de cálculo de los tributos a cuya pago estaban obligados".





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA IV
FSM 67231/2017/TO1/12/CFC1

b) La defensa de Sergio Antinori y Lucas Ismael Ramírez solicitó la suspensión del proceso considerando que la acción penal podría hallarse extinguida.

Alegó que el decreto 608/24 en su art. 1 incluyó "...en la nómina de injustos pasibles de amnistía..." a la figura de la asociación ilícita fiscal del art. 15 inc. "c" del régimen penal tributario, que existía interdependencia entre dicho delito y el de evasión fiscal y que era posible que la totalidad de las empresas acusadas por evasión hubieran resultado amnistiadas.

Recordó que, de acuerdo con el art. 5 de la ley 27.743, la cancelación de las obligaciones previstas en su título I producía la extinción de la acción penal y que, por el art. 1 del dec. 608/24, el mismo resultado operaba para los partícipes y para los imputados por delitos fiscales comunes, entre ellos el del art. 15 inc. "c" del régimen penal tributario.

Estimó que "[s]i esa posibilidad se concretó o se concreta en el futuro, ni siquiera podría hablarse de asociación ilícita, pues desaparecería el delito indeterminado inherente a la figura, pero, incluso si se la considerara subsistente en términos meramente argumentales, es indudable que la mensuración del injusto base es indispensable para determinar en qué condiciones los aquí acusados se podrían integrar al esquema de amnistía previsto en la ley y sus normas reglamentarias".

Sostuvo que correspondía oficiar a ARCA y a los juzgados federales donde tramitaban los procesos por evasión tributaria, para que informaran si los contribuyentes se habían acogido al régimen de la ley 27.743 y con qué resultados, y para



que indicaran si las acciones penales respectivas se hallaban vigentes o prescriptas.

Al responder la vista conferida, los representantes de la querellante ARCA detallaron que aun cuando la asociación ilícita fiscal tuviera como propósito la eventual comisión de delitos tributarios, su criminalización no dependía de la cantidad de delitos que se cometieran, pues la figura constituía un adelantamiento de la punición a un momento anterior a la lesión del bien tutelado la ley penal tributaria y en tanto la pena podía ser aplicada incluso si la organización no lograba cometer ni un solo ilícito.

Indicaron que, no obstante ello, correspondía analizar el marco normativo, recordando que la primera regla de interpretación de una ley es la de asignar pleno efecto a la voluntad del legislador y que la letra de la norma era fuente inicial de intelección.

Estimaron que *"...en principio resultaría claro que las acciones penales de las que libera el artículo 5 de la ley 27.743, son aquellas que nacen de los delitos en cuya configuración se encuentra presente el incumplimiento de 'obligaciones tributarias y aduaneras y de los recursos de la seguridad social cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentran a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos' (tal como reza el artículo 2)..."*.

Añadieron que, dicha previsión, debía armonizarse con el art. 1 del decreto reglamentario 608/24 y expresaron que *"[d]e tal modo, si para la configuración del respectivo delito no se*





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA IV
FSM 67231/2017/TO1/12/CFC1

requiere el incumplimiento de una obligación tributaria en concreto -como podría ser en el caso de la asociación ilícita tributaria- (delito autónomo y de peligro abstracto), no podría entonces darse la 'correspondencia' prevista por la ley 27.743 entre la acción penal y el incumplimiento de una obligación tributaria en su origen vinculada a las obligaciones que se cancelan o regularizan".

Luego, afirmaron que "...aun cuando conforme lo anterior pareciera que si el delito no se vincula, relaciona o deriva del incumplimiento de obligaciones tributarias susceptibles de regularización, no puede obviarse la expresa mención al tipo penal de asociación ilícita fiscal que realiza el artículo 1 del Decreto (...).

Y no pudiendo considerarse que la previsión (...) resulta superflua (...) los beneficios de extinción de las acciones penales concedidos por el régimen que nos ocupa no cabe que sean leídos como fines en sí mismos, sino como medios o incentivos para lograr el objetivo de la ley, que es la regularización de la situación fiscal de los responsables que adhieran al mismo".

Finalmente, expresaron que no existirían razones para considerar que el beneficio de la fuga del proceso penal quedaba limitado a los delitos correspondientes o relacionados con una obligación de pago incumplida, de modo que "...la pertinencia de la pretensión extintiva está directamente ligada a la regularización de su situación fiscal por parte de los sujetos de que se trate, por lo que, verificado ese extremo, se extinguiría la acción punitiva solo una vez cancelada la totalidad de la obligaciones



tributarias emergentes del accionar irregular de aquellos sujetos”.

Concluyeron que era viable la extinción de la acción penal respecto del delito de asociación ilícita fiscal, en la medida en que se cumpliera con la regularización de la totalidad de las obligaciones tributarias emergentes vinculadas o que tuvieran origen en el accionar de aquella.

Indicaron entonces que, en pos de la pretensión de la defensa de Ramírez y Antinori, debía verificarse el cumplimiento de la totalidad de las obligaciones tributarias emergentes.

A su turno, el representante del Ministerio Público Fiscal manifestó que no correspondía suspender el trámite del proceso. Argumentó que la solicitud de la defensa no tenía asidero en el ordenamiento jurídico y destacó que la causa se hallaba en etapa de juicio, pero que aún no se había ingresado en el tramo dirimente de aquella ni se encontraba próxima la resolución final sobre el fondo.

Expuso que “...dado el estado procesal en el que se encuentra la causa, esta parte entiende que se puede oficiar a A.R.C.A. y a los juzgados correspondientes a fin de que informen si alguna de las empresas identificadas como usuarias de las facturas apócrifas se acogió al régimen de regularización, sin necesidad de suspender el proceso. Una vez que se encuentre agregada dicha información al expediente, la defensa podrá realizar los planteos que estime pertinentes.

Proceder de esta manera no implica una afectación del orden público, puesto que la situación que plantea la defensa en





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA IV
FSM 67231/2017/TO1/12/CFC1

su escrito se basa, al día de hoy, en una mera posibilidad. Actualmente no se verifican los presupuestos fácticos que permitirían siquiera estudiar la posible extinción de la acción penal; todo ello, sin que esta parte adelante opinión respecto del fondo de lo que pudiera plantearse”.

Propugnó que se rechazara la solicitud de la defensa y que se continuara con el trámite del proceso, sin perjuicio de que se librara oficio al órgano recaudador y a los juzgados intervinientes, con el fin de que informaran qué empresas adhirieron al régimen de la ley 27.743.

En ocasión de dar réplica a las partes acusadoras, la defensa adujo que ni la vigencia de esa norma, ni la del art. 1° del decreto 608/24 habían sido refutadas o controvertidas, por lo que reafirmó y mantuvo su pretensión de que se dispusiera la suspensión de la acción penal conforme al art. 5 de la ley 27.743.

Al emitir su decisión, la jueza interviniente indicó que no correspondía suspender el trámite de las actuaciones, por entender que lo requerido no tenía anclaje normativo.

Luego, señaló que la ley 27.743 en su título I, instituyó la posibilidad de que contribuyentes y sujetos obligados pudieran acceder al mecanismo de regularización allí previsto y a consecuentes beneficios procesales, entre ellos la suspensión de la acción penal por adhesión al régimen y su extinción por cancelación total de lo adeudado.

Expresó que dicha ley no enumeraba las figuras delictivas que quedaban comprendidas en el régimen del título I,



sino que se limitaba a indicar que los beneficios atinentes se aplicaban a los tipos penales contenidos en el régimen penal tributario.

Destacó que el supuesto legal que se atribuía a los imputados era autónomo y de peligro abstracto *"...por lo que para su consumación no se exige la efectiva perpetración de ilícitos tributarios concretos, sino que se satisface con la mera integración de la asociación en las condiciones previstas ..."*.

Con cita de precedentes de las salas III y IV de esta Cámara, afirmó que la pluralidad de planes delictivos para la comisión de delitos indeterminados de contenido tributario era lo que caracterizaba a la asociación ilícita fiscal y que los concretos delitos cometidos por esa no pertenecían al tipo.

Agregó que la figura en cuestión tampoco exigía que los sujetos activos fueran contribuyentes u obligados tributarios, sino que lo que se reprimía era la concertación delictiva en sí misma y con independencia de la situación fiscal personal de los miembros, aseverando que *"...el desvalor de la acción radica en la estructura organizada para delinquir y no en la infracción individual de deberes tributarios"*.

Consideró que no cabía soslayar que el bien jurídico protegido transcendía el patrimonio fiscal individual y se proyectaba hacia la tutela anticipada del orden económico y del sistema de recaudación tributaria en su conjunto, que se vería amenazado por la potencialidad delictiva de la organización. Con cita de un precedente de la Sala II de esta Cámara, sintetizó que





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA IV
FSM 67231/2017/TO1/12/CFC1

la figura de la asociación ilícita fiscal protegía tanto la tranquilidad pública como la hacienda pública.

Entendió que los artículos 1, 2 y ccdtes. de la ley 27.743 no eran aplicables al caso.

Sostuvo que *"...luego de un estudio pormenorizado del dispositivo normativo, del debate parlamentario y de los fines de la ley 27.743, considero que, en la reglamentación de la citada normativa -más precisamente el art. 1 del Decreto 608/2024- el Poder Ejecutivo se excedió en las facultades que le son propias (art. 99 inc. 2 de la CN.) al incorporar a la figura prevista en el art. 15 inc 'c' del Régimen Penal Tributario entre los tipos penales susceptibles de ser amnistiados por aplicación del art. 5 [de] la citada norma"*.

Añadió que tenía facultades y el deber de pronunciarse de oficio sobre la cuestión, refiriendo al precedente de Fallos: 347:178 ("Perret") y sus citas, y a la potestad de control de constitucionalidad difuso en tanto atribución de la judicatura.

Arguyó que la intención legislativa plasmada en la ley 27.743 era clara y que *"...sin dudas expone la extralimitación incurrida al reglamentarla"*.

Refirió que el art. 1 del decreto 608/2024 habilitaba a los imputados por el delito de asociación ilícita fiscal a acogerse al régimen del título I de la ley 27.743, a pesar de que esa no formulaba tal contemplación e indicó que la omisión de la ley no era causal, si se atendía al espíritu que se tuvo en miras al dictarla.



Detalló que “[m]e refiero al debate parlamentario que motivó su dictado, ocasión en la que no se hizo mención concreta y/o específica al delito de asociación ilícita fiscal dentro de los delitos de tinte tributarios susceptibles de acogerse al régimen que finalmente promovió la ley 27743”.

Agregó que el mismo temperamento se extraía de las leyes 24.476, 26.860, 27.260, 27.541, 27.652 y 27.653, pues exhibían finalidad de mejorar los niveles de recaudación, y se condecía con “...la propia configuración típica del ilícito atribuido a los aquí acusados”.

Se refirió a lineamientos resultantes de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación respecto de la potestad reglamentaria del Poder Ejecutivo Nacional e indicó que esa habilitaba a su titular a establecer condiciones, requisitos, limitaciones o distinciones que, aun cuando no estuvieran expresamente contempladas por la ley, podían ser válidas si se ajustaban al espíritu de la norma reglamentada o si servían razonablemente a la finalidad esencial perseguida por ella; pero que, de adverso, excederían esos estándares aquellos decretos reglamentarios que de cualquier modo subvirtieran el espíritu de la ley reglamentada o su finalidad, al contrariar la jerarquía normativa existente entre ambas fuentes jurídicas.

Concluyó que la incorporación de la figura de la asociación ilícita fiscal efectuada por el art. 1 del dec. 608/24 excedía, alteraba y distorsionaba el espíritu de la ley 27.743.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA IV
FSM 67231/2017/TO1/12/CFC1

Puntualizó que, aun cuando dicha ley no definiera a qué delitos del régimen penal tributario resultaba aplicable, en su artículo 2 hacía clara referencia a obligaciones vencidas y determinadas; y que ese extremo tenía correlato con la finalidad perseguida de mejorar los niveles de recaudación, señalando que fue por ello que se ofrecieron beneficios fiscales y procesales a contribuyentes que tuvieran deudas a regularizar ante el fisco.

Agregó que “[d]esde esa perspectiva (...) ni ANTINORI ni RAMÍREZ -ni los restantes imputados elevados a juicio oral- se encuentran acusados en autos en razón de un incumplimiento de una obligación dineraria ante el fisco susceptible de ser regularizada y cancelada en pos de mejorar los niveles de recaudación, sino que, por el contrario, se les achaca, conforme los requerimientos de elevación a juicio incoados, formar parte de una organización lícita destinada a la comisión de delitos tributarios indeterminados...”.

Sostuvo finalmente que hacer lugar a la pretensión de la defensa importaba hacer depender las imputaciones del presente caso de la suerte y/o resultado de acusaciones independientes, formuladas a otras personas por la posible comisión de delitos de evasión fiscal, todo lo cual desdibujaba los márgenes del ilícito penal atribuido en este proceso y desvirtuaba la intención de la ley 27.743.

III.a) En primer lugar, estimo pertinente traer a cuenta los lineamientos que surgen de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, conforme a los cuales “[e]s función indeclinable de los jueces el resolver las causas



sometidas a su conocimiento, teniendo como norte el asegurar la efectiva vigencia de la Constitución Nacional, sin que puedan desligarse de este esencial deber, so color de limitaciones de índole procesal. Esto es especialmente así, si se tiene en cuenta que las normas de ese carácter deben enderezarse a lograr tal efectiva vigencia y no a turbarla.

(...) Que, en definitiva, (...) es elemental en nuestra organización constitucional la atribución que tienen y el deber en que se hallan los tribunales de justicia, de examinar las leyes en los casos concretos que se traen a su decisión, comparándolos con el texto de la Constitución para averiguar si guardan o no conformidad con ésta y abstenerse de aplicarlas, si las encuentran en oposición a ella; constituyendo esa atribución moderadora uno de los fines supremos y fundamentales del poder judicial nacional..." (Fallos: 313:1513 y sus citas).

Recientemente, el Máximo Tribunal ha reafirmado la admisión de la facultad de proceder de oficio al examen de constitucionalidad de las normas, especificando que su falta de impugnación no impide el mentado análisis si la recurrente ha invocado la norma para habilitar la jurisdicción del Tribunal e indicando que "...si la atribución de invalidar normas no es negada en sí misma, entonces carece de consistencia sostener que el avance sobre los otros poderes no se produce cuando media petición de parte y sí cuando no la hay" (Fallos: 347:1434 y sus citas).

Sin mengua de lo antecedente, debe recordarse que el control de constitucionalidad que compete al Poder Judicial debe





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA IV
FSM 67231/2017/TO1/12/CFC1

efectuarse con suma prudencia (Fallos: 286:76; 333:2367), debiéndose estar a la constitucionalidad y validez de una norma en caso de mediar duda o de no existir una clara incompatibilidad entre aquella y la Ley Fundamental, en tanto "...lo contrario desequilibraría el sistema institucional de los tres Poderes, fundado en que cada uno de ellos actúe con la armonía que exige el cumplimiento de los fines del Estado..." (Fallos: 242:73; 314:424).

En suma, la declaración de inconstitucionalidad debe ser considerada como una solución de *ultima ratio* del orden jurídico (Fallos: 335:2333 y sus citas).

b) Considero necesario remarcar que la asociación ilícita -y su especie tributaria- resulta ser una figura legal autónoma frente a los ilícitos indeterminados que en su marco puedan llevarse a cabo, pues la conducta disvaliosa consiste en el hecho de tomar o formar parte del grupo de tres o más personas, que -para el caso- con habitualidad se destina a la realización de delitos tributarios, siendo, además de autónomo, un delito de organización, de peligro y no de resultado (cfr. mi voto *in re* "SANTANDER, Rubén Daniel y otros s/recursos de casación e inconstitucionalidad", FMZ 29171/2017/TO1/CFC4, Reg. 388/22, del 6/4/22).

Luego, debe traerse a cuenta que, previo a la sanción de la normativa del Título I de la ley 27.743, han existido sendos regímenes semejantes -v. gr. leyes 25.401, 26.476, 26.860, 27.260, 27.541, 27.562 y 27.653-, que establecían la posibilidad de acceder a la suspensión y extinción de la acción penal, si se



daba cumplimiento en las respectivas condiciones, ya fuera a las obligaciones tributarias, aduaneras o de seguridad social contempladas en cada caso, procediendo a su cancelación.

Al analizar la naturaleza de los mecanismos de regularización y remisión incluidos en esas leyes, parte de la doctrina las calificó como amnistías (cfr. Paratz A., Saumell L. y Parisi S., 2019. *Las amnistías incluidas en los regímenes especiales de regularización y/o exteriorización voluntaria de bienes*, en *Derecho penal tributario. Análisis integral y sistemático. Derechos y garantías fundamentales*. Ad-Hoc, ps. 702/711; Álvarez Echagüe J.M., *La extinción de la acción penal tributaria*, 2018. Ad-Hoc, ps. 197/222), trayendo el efecto de incidir retroactiva y temporalmente sobre la tipicidad de los hechos, desincriminándolos y ocasionando la extinción de la acción penal (en idéntico sentido, respecto de la amnistía como institución general, cfr. Fierro, G. J., *Amnistía, indulto y conmutación de penas*, 1999. Hammurabi, ps. 127 y ss.; Zaffaroni R.E., *Tratado de Derecho Penal. Parte General. Tomo I*, 1998. Ediar, ps. 481 y ss.; y, CSJN, Fallos: 328:2056 "Simón", voto del Ministro Zaffaroni).

Si ello resultara así, cabe preguntarse qué consecuencia tendría a su vez la mentada amnistía de los delitos tributarios sobre la asociación ilícita fiscal.

Posiblemente la respuesta pueda extraerse del precedente de Fallos: 324:3952 ("Stancanelli"), oportunidad en que el Máximo Tribunal, al referirse a la figura del art. 210 del C.P., indicó que "...es obvio que la finalidad de dicho acuerdo





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA IV
FSM 67231/2017/TO1/12/CFC1

tiene que ser la de ejecutar actos calificados por la ley como delitos del derecho penal pues si estos no se tipificaran como tales no habría no habría ilicitud de la asociación” (cfr., en igual sentido, Ziffer P., El delito de asociación ilícita, 2005. Ad-Hoc, p. 79, en donde se remarca que “[l]o que convierte en delictiva a una asociación es su objetivo, el estar orientada a la comisión de delitos dolosos (...). Sin embargo, no es suficiente para la subsunción en el tipo (...) el propósito de cometer meras contravenciones”).

Es decir, si esos fueran los presupuestos -1) que el régimen de regularización de deudas y extinción de la acción penal del Título I de la ley 27.743 es un régimen de amnistía y 2) que extinguida la acción respecto de los hechos subsumidos como delitos tributarios por ausencia de tipicidad penal no hay asociación ilícita fiscal- podría concluirse que la previsión del art. 1 del dec. 608/24 importa una reglamentación válida del mencionado régimen del título I de la ley 27.743, pues aun cuando la figura del art. 15 inc. “c” del régimen penal tributario no hubiera sido expresamente contemplada por el Poder Legislativo, su inclusión en el decreto subsecuente por el Poder Ejecutivo podría entenderse ajustada al espíritu de la norma reglamentada, en tanto se limitaría a hacer explícita una consecuencia dogmática resultante de los elementos previstos por el legislador, todo en favor de la mejor ejecución de la ley.

No obstante, otro sector entre los doctrinarios ha puesto reparos en entender a las normas que habilitan la regularización excepcional de las deudas tributarias, aduaneras o



de seguridad social como amnistías (cfr. Borinsky, M. H., Galván Greenway J., López Biscayart J. y Turano P., *Régimen penal tributario y previsional: ley 24.769 con las reformas de la ley 26.735*, 2012. Rubinzal Culzoni, ps. 215/216; *Derecho procesal penal tributario*, Viola, J., p. 157, citado por Álvarez Echagüe). En tal sentido, los autores -comentando respecto del art. 3 ley 26.476, análogo en sus contenidos sustanciales al art. 5 de la ley 27.743- han remarcado que el mecanismo de pago y extinción previsto no importa una norma de amnistía, en tanto no tiene alcance general, al excluir a condenados con sentencia firme -situación que se repite en el art. 5° de la ley 27.743-, al no borrar los efectos del delito, pues en principio la acción penal se suspendía y se interrumpía la prescripción, quedando condicionada la extinción al pago total de la deuda -al igual que en la ley 27.743- y por cuanto dependía de la voluntad del imputado el acogimiento al régimen -cuestión también presente en la ley 27.743-.

Así, los autores citados en último término han opinado que el art. 3 de la ley 26.476 -reitero, sustancialmente análogo al art. 5 de la ley 27.743- era una norma *sui generis* con preceptos singulares, o una norma que simplemente obstaba a la perseguibilidad de los delitos tributarios y que establecía una suspensión o extinción *ministerio legis* de la acción.

Corresponde hacer notar también que, en el caso del régimen del título II de la ley 27.743 -denominado Régimen de Regularización de Activos-, el Poder Legislativo estableció en el art. 34 los efectos de la regularización de activos, previendo





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA IV
FSM 67231/2017/TO1/12/CFC1

expresamente que “[l]a liberación de las acciones penales previstas en este artículo equivale a la extinción de la acción penal prevista en el inciso 2 del artículo 59 del Código Penal” - esto es, la extinción de la acción penal por amnistía-.

Vale decir entonces, por un lado, que el mecanismo de extinción de la acción penal previsto en el título I de la ley 27.743 presenta caracteres que no han merecido calificación unánime por la doctrina, sin que pueda afirmarse lisa y llanamente que en su naturaleza jurídica sea una amnistía. Luego, se adiciona que el legislador ha efectuado la mencionada discriminación entre los regímenes de los títulos I y II de la ley 27.743, expresando solo para el segundo que la liberación de las acciones penales allí previstas equivalía a una amnistía, de lo que se sigue que el Poder Legislativo ha hecho las salvedades o excepciones que estimó pertinentes, sin contemplar al régimen del título I como de amnistía.

En este sentido, debe hacerse mérito de lo dicho por la Corte Suprema de la Nación -al expedirse en torno al régimen excepcional de regularización de obligaciones tributarias, de la seguridad social y aduaneras de la ley 27.260-, pues al ser el mecanismo en estudio un régimen excepcional, la regla hermenéutica que impera en orden a la asignación de sus alcances exige considerar con estrictez y apego la letra de sus preceptos, de modo que no debe extenderse a supuestos no contemplados específicamente por la norma (Fallos: 345:849).

Se extrae como conclusión, que no hay una habilitación legislativa que justifique la aserción de que, saldadas las



deudas tributarias por aplicación del Título I de la ley 27.743, pueda entenderse como atípica a la asociación ilícita fiscal por ausencia de ilícitos penales que le den objeto.

Corresponde analizar entonces si el art. 1 del decreto 608/24 responde al espíritu y a la finalidad de la ley 27.743, o si se aparta de sus lineamientos.

De acuerdo con las constancias antecedentes de la ley sancionada -disponibles en https://www.hcdn.gob.ar/secparl/dgral_info_parlamentaria/debates/listado.html - el texto legal en cuestión tuvo origen en un proyecto enviado por el Poder Ejecutivo Nacional a la Cámara de Diputados de la Nación.

Del contenido del mensaje de elevación 20/24, surge que el Poder Ejecutivo Nacional refirió que la finalidad que motivó la proyección del título I de la ley, era económica, pudiendo a la vez identificarse dentro de esa causa los objetivos de mejorar los niveles de cobro de impuestos y de favorecer a la situación de empresas e individuos particulares, facilitándoles la formalización de sus actividades rentísticas.

Luego, el Ministerio Público Fiscal afirmó en su requerimiento de elevación a juicio que "...el principal objeto ilícito de la organización consistía en crear múltiples sociedades ficticias o artificiosas (...) con la finalidad de posibilitar la expedición de cuantiosas facturas apócrifas a nombre de dichas entidades. Luego, aquellas facturas apócrifas eran comercializadas y provistas a distintos contribuyentes que ulteriormente las utilizaban para disminuir irregularmente,





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA IV
FSM 67231/2017/TO1/12/CFC1

evadir y/o directamente abstraerse de pagar sus obligaciones impositivas ante el fisco nacional...".

De similar modo, la querellante ARCA indicó que "... podemos distinguir dos grandes maniobras ilícitas, por un lado, la existencia de una organización que creaba firmas o utilizaba a personas físicas, de actividad comercial inexistente, cuya facturación era ofrecida a la venta a distintos contribuyentes (asociación ilícita tributaria), y por otra parte, la conducta reprochable penalmente de aquellos obligados que utilizaban dicha documentación falsa a los fines de reducir el monto de sus obligaciones tributarias (evasión impositiva).

(...) [S]e considera acreditada la existencia de una organización criminal que cuanto menos, desde el año 2013 hasta la fecha, se ha dedicado a confeccionar y comercializar documentación apócrifa, al sólo efecto de permitir la realización de operaciones simuladas de compraventa de bienes y servicios con contribuyentes con actividad real, mediante las cuales estos últimos habían generado costos o créditos fiscales ficticios y, de ese modo, reducido indebidamente la base de cálculo de los tributos a cuya pago estaban obligados".

En esas piezas, tanto el Ministerio Público Fiscal como la querella identificaron diversas causas en las que se imputó a contribuyentes que habrían utilizado las facturas apócrifas emitidas por la organización investigada, para reducir fraudulentamente sus obligaciones tributarias.

En síntesis, el objeto del presente caso no es uno o varios hechos de evasión o de defraudación al fisco por



sustracción al cumplimiento de obligaciones impositivas, sino que la pesquisa está centrada en el disvalor que habría generado la existencia de una estructura orientada con habitualidad, a brindar soporte a terceras personas, para que esas cometieran ilícitos penales tributarios.

Ello impide considerar que los imputados tengan aquí una deuda que regularizar, a modo de contribuir con la finalidad de mejorar el nivel de ingresos públicos que orienta la ley, o incluso que tuvieran una actividad lícita que fuera menester declarar o reincorporar al circuito económico formal.

En tal sentido, si bien la defensa ha dicho en su recurso que la inclusión de la asociación ilícita fiscal entre los tipos penales para los cuales se permite el acceso al régimen "...da lugar a nuevos y mejores ingresos para el fisco...", no ha precisado cómo es que el Estado Nacional obtendría en el caso un ingreso, que pudieran entenderse comprendido dentro de los ya señalados fines de la ley 27.743.

En el *sub lite* no hay una finalidad económica que justifique la inclusión de la asociación ilícita fiscal entre las figuras susceptibles de quedar incluidas en el régimen de regularización excepcional de obligaciones del título I de la ley 27.743, por lo que la decisión del tribunal *a quo* que declaró la inconstitucionalidad de la norma frente al caso particular se presenta como ajustada a derecho; todo ello sin perjuicio de los eventuales efectos que la sanción de la ley 27.799 pudiera tener sobre los hechos aquí imputados, cuestión que no ha sido alegada por las partes en sus presentaciones ante esta instancia.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA IV
FSM 67231/2017/TO1/12/CFC1

IV. Por los motivos expuestos, propongo al Acuerdo el rechazo del recurso de casación interpuesto por la defensa de Sergio Antinori y Lucas Ismael Ramírez, sin costas (arts. 530 y ccdtes. del C.P.P.N.) y teniendo presente la reserva del caso federal.

Tal es mi voto.

El señor juez **doctor Mariano H. Borinsky** dijo:

I. La Defensoría Pública Oficial que asiste a Antinori y Ramírez recurrió la decisión adoptada en forma unipersonal por el Tribunal Oral en lo Criminal Federal N°1 de San Martín, mediante la cual no se hizo lugar al pedido efectuado por esa parte de que se suspenda el proceso penal en los términos del artículo 5 de la ley 27.743 hasta tanto se resuelva sobre la prescripción de la acción penal y, adicionalmente, declaró de oficio la inconstitucionalidad del artículo 1° del Decreto N°608/24, reglamentario del Título I de la ley 27.743.

Para así decidir, expresó que la pretensión de suspender el trámite de las actuaciones "carece de absoluto anclaje normativo" en el estadio procesal en que se encuentran y que, para resolver el pedido efectuado por la defensa debía analizarse la normativa invocada, esto es, la ley 27.743 y su decreto reglamentario.

Al respecto, señaló que "la ley 27.743 no enumeró los delitos comprendidos en este régimen, sino que, por el contrario, se limitó a indicar que el beneficio en cuestión se aplica -en lo que aquí estrictamente interesa- a los tipos penales contenidos en el RPT" y agregó que "luego de un estudio pormenorizado del



dispositivo normativo, del debate parlamentario y de los fines de la ley 27.743, considero que, en la reglamentación de la citada normativa -más precisamente el art. 1 del Decreto 608/2024-, el Poder Ejecutivo se excedió en las facultades que le son propias (art. 99 inc. 2 de la CN.) al incorporar a la figura prevista en el art. 15 inc. "c" del Régimen Penal Tributario entre los tipos penales susceptibles de ser amnistiados por aplicación del art. 5 [de] la citada norma. De allí que [el] mencionado artículo reglamentario deviene inconstitucional, extremo sobre el cual puedo y debo pronunciarme de oficio en la medida que el control difuso de constitucionalidad es una atribución propia de la judicatura, último garante de ésta".

Ello así por cuanto, a su entender, "... en su artículo 2, hace clara referencia a obligaciones vencidas y determinadas, extremo que encuentra absoluto correlato con la finalidad perseguida por la citada norma, la cual, reitero, en aras a mejorar los niveles de recaudación ofreció beneficios fiscales y procesales [a] contribuyentes que, lógicamente, cuenten con una deuda determinada ante el fisco que se pretenda regularizar. Desde esa perspectiva, vale destacar que ni ANTINORI ni RAMÍREZ - ni los restantes imputados elevados a juicio oral- se encuentran acusados en autos en razón de un incumplimiento de una obligación dineraria ante el fisco susceptible de ser regularizada y cancelada en pos de mejorar los niveles de recaudación, sino que, por el contrario, se les achaca, conforme los requerimientos de elevación a juicio incoados, formar parte de una organización ilícita destinada a la comisión de delitos tributarios





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA IV
FSM 67231/2017/TO1/12/CFC1

indeterminados, todo lo cual deja en evidencia la improcedencia de la pretensión bajo análisis”.

II. Previo a ingresar al tratamiento de la cuestión traída a estudio, resulta pertinente señalar que no se encuentra controvertido en el presente legajo que los consortes de causa Antinori y Ramírez fueron requeridos a juicio, tanto por el Ministerio Público Fiscal como por la querella (ARCA), en calidad de miembros de una asociación ilícita fiscal que habría operado, cuanto menos, desde el año 2013 y hasta el año 2019. La conducta fue subsumida por ambos acusadores en el artículo 15 inc. “c” del Régimen Penal Tributario de la ley 27.430 (cfr. dictamen fiscal y requerimiento querella agregados al Lex 100).

Conforme se desprende del requerimiento fiscal de elevación a juicio, la asociación ilícita habría emitido facturas apócrifas a un gran universo de contribuyentes, habiéndose individualizado a ese entonces, un total de 4554 contribuyentes detallados en el Anexo N°9 aportado por la ex AFIP.

Ambos acusadores coincidieron en que, el total facturado por las 60 empresas falsas creadas por el grupo - usinas-, hasta el mes de julio de 2019, ascendería a un total de \$4.982.319.170,75.

La parte querellante, además, indicó a modo de referencia algunas de las causas donde se investigaba la evasión de los usuarios de las facturas emitidas por aquellas usinas.

En ese marco, la defensa pública oficial que asiste a los nombrados señaló la interdependencia entre la figura de evasión y la asociación ilícita y expresó que en el caso “...existe



la posibilidad de que la totalidad de las empresas acusadas de evasión hayan resultado o resulten amnistiadas. Si esa posibilidad se concretó o se concreta en el futuro, ni siquiera podría hablarse de asociación ilícita, pues desaparecería el delito indeterminado inherente a la figura, pero, incluso si se la considerara subsistente en términos meramente argumentales, es indudable que la mensuración del injusto base es indispensable para determinar en qué condiciones los aquí acusados se podrían integrar al esquema de amnistía previsto en la ley y sus normas reglamentarias”.

De esa manera concluyó que “...la suspensión procede, además y fundamentalmente, a la luz de lo dispuesto en el art. 5 de la ley 27743, en función del art. 1 del decreto reglamentario N° 608/2024 que establece que la cancelación de las obligaciones establecidas en el título I de la ley 27743 ‘...producirá la extinción de la acción penal -en la medida en que no exista sentencia firme a la fecha de cancelación-, respecto de todos los partícipes, así como también de las personas imputadas por delitos fiscales comunes enumerados en los artículos...15, inciso c) del Régimen Penal Tributario’”.

En definitiva solicitó que se disponga “...la suspensión del proceso, de conformidad con lo dispuesto en el art. 5 de la ley 27743 y se oficie a ARCA y a los juzgados federales que tramitan los procesos por evasión a los que remite el hecho imputado a mis asistidos a efectos de que informen quiénes se acogieron a la moratoria dispuesta en la norma citada, resultado de esa adhesión y si se dispuso o se encuentra pendiente de





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA IV
FSM 67231/2017/TO1/12/CFC1

resolución la prescripción de la acción penal en relación a alguno de los acusados por ese delito”, peticiones que fueron rechazadas por el tribunal oral, en los términos señalados al comienzo del presente.

III. Sentado ello, cabe señalar que la ley 27.743 denominada “Medidas Fiscales Paliativas y Relevantes” de fecha 27/06/24 -B.O. 08/07/24- estableció, en lo que aquí concierne, un régimen de “Regularización de Obligaciones Tributarias Aduaneras y de la Seguridad Social” mediante el cual se fijaron los criterios para regularizar obligaciones tributarias, previsionales o aduaneras mediante pago (previsto en el título I de la ley citada).

En cuanto a los efectos de la regularización, en el artículo 5° se dispuso que “El acogimiento al presente régimen producirá la suspensión de las acciones penales tributarias, aduaneras y de los recursos de la seguridad social en curso y la interrupción del curso de la prescripción penal, aun cuando no se hubiera efectuado la denuncia penal a ese momento o cualquiera sea la etapa del proceso en que se encuentre la causa, siempre y cuando la misma no tuviere sentencia firme. La cancelación total de la deuda en las condiciones previstas en el presente régimen - de contado o mediante plan de facilidades de pago- producirá la extinción de la acción penal, en la medida que no exista sentencia firme a la fecha de cancelación. Igual efecto se producirá cuando se cancele, por parte de cada imputado, la deuda que le fuera exigible de manera individual (conforme la imputación penal efectuada), en las condiciones previstas en el



presente régimen. También quedará extinguida de pleno derecho la acción penal respecto de aquellas obligaciones que hayan sido canceladas con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia del presente régimen en la medida que no exista sentencia firme a dicha fecha. Asimismo, la Administración Federal de Ingresos Públicos queda dispensada de formular denuncia penal cuando las obligaciones principales hubieran sido canceladas con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia del presente régimen (...). El pago al contado o mediante plan de facilidades de pagos de las obligaciones que se pretendan adherir al presente régimen son las únicas formas aceptadas, no permitiéndose regularizar mediante compensaciones (...)".

Por su parte, el Decreto N° 608/2024 (B.O. 11/07/2024) reglamentó el referenciado régimen especial. En concreto, el artículo 1° especifica que "La cancelación de las obligaciones incluidas en el marco de lo previsto en el Régimen del Título I de la Ley N° 27.743, producirá la extinción de la acción penal - en la medida en que no exista sentencia firme a la fecha de cancelación- respecto de todos los partícipes, así como también de las personas imputadas por delitos fiscales comunes enumerados en los artículos 8°, 9°, 10, 11 y 15, inciso c), del Régimen Penal Tributario del Título IX de la Ley N° 27.430 y sus modificatorias, si dichas imputaciones se vinculan a obligaciones tributarias incluidas o canceladas bajo el presente Régimen, o que hubieran sido canceladas con anterioridad".

Del bloque normativo transcripto se observa que, a través de este, se contempla la figura de asociación ilícita





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA IV
FSM 67231/2017/TO1/12/CFC1

fiscal (art. 15 inc. "c" del Régimen Penal Tributario instituido por la ley 27.430) como susceptible de ser regularizada, en la medida que la imputación se vincule a obligaciones tributarias incluidas o canceladas bajo este régimen o con anterioridad al mismo.

Sobre esta cuestión ya me he pronunciado, oportunidad en la que expresé que se trata de un contexto normativo y fáctico novedoso, pues no se contaba hasta ese entonces con una norma que habilitara expresamente y bajo ciertas condiciones, la posibilidad de regularizar obligaciones tributarias vinculadas con una imputación por hechos calificados como asociación ilícita fiscal (confr. artículo 1 del Decreto n° 608/24).

Esta última disposición normativa, fue -de oficio- declarada inconstitucional por el a quo, temperamento que no puede ser convalidado (cfr. en lo pertinente y aplicable el voto del suscripto en CFCP, Sala III, causa FSA 24746/2017/TO1/26/CFC9, "Huergo, Matías Luis (SECSA-ARCADIO) s/recurso de casación", reg. 1325/25, rta. 27/11/25).

Cabe recordar que el Máximo Tribunal ha afirmado que la declaración de inconstitucionalidad de una disposición legal es un acto de suma gravedad institucional que debe ser considerada como la última *ratio* del orden jurídico (cfr. Fallos: 305:1304, entre otros), toda vez que las leyes dictadas de acuerdo con los mecanismos previstos por la Constitución Nacional gozan de una presunción de legitimidad, que opera plenamente y obliga a ejercer dicha atribución, únicamente cuando la contradicción con la cláusula constitucional sea manifiesta, clara e indudable. Tal



declaración es un acto de suma gravedad 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 (Fallos 328:2567, 328:4542, 330:2255, 330:3853, entre muchos otros).

En otras palabras, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que sólo cabe acudir a la declaración de inconstitucionalidad de una disposición legal cuando la repugnancia con la cláusula constitucional sea manifiesta e incompatiblemente inconciliable, sin que exista otro modo de salvaguardar algún derecho o garantía amparado por la Constitución, sino a costa de remover el obstáculo que representan normas de inferior jerarquía (Fallos 311:394; 312:122, 435, 1437, 1681, 2315; 314:407; 315:923; 316:779, 2624; 319:3148; 321:441; 322:842; 338:1504 y 340:1795, entre muchos otros).

De lo contrario, se desequilibraría el sistema constitucional de los tres poderes, que no está fundado en la posibilidad de que cada uno de ellos actúe destruyendo la función de los otros, sino que lo haga con la armonía que exige el cumplimiento de los fines del Estado y para lo cual se requiere el respeto de las normas constitucionales y del poder encargado





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA IV
FSM 67231/2017/TO1/12/CFC1

de dictar la ley (Fallos: 226:688; 242:73; 285:369; 314:424, entre otros).

Sentado lo expuesto, en materia de interpretación legal debe primar el precepto orientado a dejar a todas las normas con vigor y efecto (Fallos 312:111; 255:192; 263:63; 267:478; 285:60; 296:22; 297:142; 299:93; 301:460; 302:1600; 283:206; 298:180 y 1:300, entre muchos otros.)

En ese sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dicho que al momento de interpretar una norma, cualquiera que sea su índole, debe tenerse primordialmente en cuenta su finalidad (Fallos: 305:1262; 322:1090; 330:2192 y 344:1810). Ello toda vez que no es siempre método recomendable el atenerse estrictamente a las palabras de la ley, ya que el espíritu que la nutre ha de determinarse en procura de una aplicación racional, que elimine el riesgo de un formalismo paralizante (Fallos: 326:2095; 329:3666; 330:2093 y 344:223), dado que lo importante no es ceñirse a rígidas pautas gramaticales sino computar el significado profundo de las normas (Fallos: 344:2591).

Relacionado con lo anterior, sostuvo que los magistrados al momento de juzgar no pueden dejar de evaluar la intención del legislador y el espíritu de la norma (Fallos: 323:3139). Es que, la interpretación de la ley debe practicarse teniendo en cuenta la finalidad perseguida por las normas (Fallos: 284:9); indagando, por encima de lo que ellas parecen decir literalmente, lo que dicen jurídicamente (Fallos: 294:29).



Explicó que debe preferirse siempre la interpretación que favorezca a los fines que inspiran la ley y no la que los dificulte (Fallos: 326:3679; 330:2093; 344:223 y 344:2513). Así, indicó que al interpretar una norma, es necesario indagar la ratio legis y el espíritu de la misma, extremos que no deben ser obviados por posibles imperfecciones técnicas de la instrumentación legal, precisamente, para evitar la frustración de los objetivos del precepto legal (Fallos: 344:1539). Ello ya que no es el espíritu de la ley el que debe subordinarse a las palabras sino éstas a aquél, máxime cuando aquella "ratio" se vincula con principios constitucionales que siempre han de prevalecer en la interpretación de las leyes (Fallos: 323:212). La exégesis de la ley requiere la máxima prudencia, cuidando que no pueda llevar a la pérdida de un derecho, o el excesivo rigor de los razonamientos no desnaturalice el espíritu que ha inspirado su sanción (Fallos: 326:2390; 329:2890; 330:1356 y 330:4713), y por ello, resulte turbado el esclarecimiento de la verdad jurídica objetiva, pues ello resulta lesivo del adecuado servicio de justicia garantizado por el art. 18 de la Constitución Nacional (Fallos: 325:1845).

En el caso de la extinción de las acciones penales emergentes del Régimen Penal Tributario previsto en la ley 24.769 y en la ley 27.430, por causales previstas en regímenes de excepción -vgr. ley 27.260, ley 27.541, entre otras- aquélla ha sido condicionada por el legislador, a la verificación del pago de los tributos o recursos de la seguridad social que constituyeran el objeto de la imputación penal.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA IV
FSM 67231/2017/TO1/12/CFC1

Con ese norte, incluido el tipo penal de asociación ilícita fiscal dentro del régimen de excepción, deviene necesario determinar, los tributos o recursos de la seguridad social que debieran regularizarse o cancelarse a fin de considerar que el objeto de la imputación penal ha quedado satisfecho. Ello así con el objeto de no privar a la norma reglamentaria de efecto, ni tampoco suponer la inconsecuencia normativa de fijar un estándar menor para un delito más grave, como sería la extinción de la asociación ilícita fiscal sin el correlativo ingreso de tributos.

De tal manera, una interpretación teleológica del bloque normativo de excepción bajo análisis supone determinar el perjuicio fiscal que la asociación ilícita fiscal ocasionó, esto es, el *quantum* de las obligaciones tributarias evadidas por las usuarias de las facturas apócrifas emitidas por la referida asociación.

Por lo demás, no resulta ocioso señalar que el caso aquí examinado difiere sustancialmente de los casos "Santiago", "Szczecz" y "Moncada" de la Sala IV de esta Cámara Federal de Casación Penal pues se reitera que, al tiempo de su juzgamiento, no existía una normativa que -como ahora- haya contemplado bajo ciertas condiciones, la posibilidad de regularizar imputaciones por hechos calificados como asociación ilícita fiscal (entre otros delitos fiscales comunes). En este sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en un fallo reciente, dejó firme una condena por asociación ilícita fiscal donde se había rechazado la pretensión de acceder al régimen de sinceramiento fiscal previsto en la ley n° 27.260 que creó el "Programa



Nacional de Reparación Histórica para Jubilados y Pensionados" por no estar previsto en la normativa aplicable (cfr. CFCP, Sala IV, causa FPA 8941/2014/T01/43/1/RH5 "Izaguirre Ibáñez, Roberto Mario y otros s/incidente de recurso extraordinario" rta. el 16 de octubre de 2025); el que, por no guardar sustancial analogía, no resulta aplicable al supuesto examinado en esta oportunidad.

Es entonces bajo este prisma que la declaración de inconstitucionalidad efectuada oficiosamente por el tribunal a quo debe ser revocada.

IV. Ahora bien, tal como se reseñara al comienzo, del análisis del legajo y del estudio de las conductas por las que los imputados fueron requeridos a juicio, surge evidente que los hechos agrupados bajo la asociación ilícita fiscal, habrían generado deudas fiscales en cabeza de distintos usuarios.

Por ello, a fin de establecer si corresponde la aplicación al caso del bloque normativo analizado, resulta necesario que, con carácter previo, se constate si la deuda generada por los imputados que conformaron la asociación ilícita se encuentra totalmente determinada y cancelada y, además, se verifique la concurrencia de los restantes requisitos exigidos por el régimen especial para su procedencia.

Sin embargo, ello no supone, como pretende la defensa, la suspensión del proceso penal sino que, la pretendida suspensión, podrá ser -eventualmente- la consecuencia de la verificación de los extremos antes señalados.

Por todo lo expuesto, propongo al Acuerdo: HACER LUGAR parcialmente al recurso de casación interpuesto por la defensa





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA IV
FSM 67231/2017/TO1/12/CFC1

pública oficial que asiste a Antinori y Ramírez, CASAR y dejar sin efecto el punto dispositivo II de la resolución recurrida en cuanto dispuso: “*DECLARAR la inconstitucionalidad del art. 1 del Decreto Reglamentario 608/2024 en cuanto incorpora el delito previsto en el art. 15 inc. 'c' de la ley 24.769 (Régimen Penal Tributario) dentro del Régimen de Regularización Excepcional de Obligaciones Tributarias, Aduaneras y de la Seguridad Social instituido en el Título I de la ley 27.743 (art. 5).*”; y remitir el presente al tribunal de origen para que continúe con el trámite del proceso. Sin costas en la instancia (arts. 530 y 531 del CPPN). Tener presente la reserva del caso federal.

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

I. En cuanto a la admisibilidad del recurso de casación interpuesto adhiero al voto que lidera el acuerdo.

II.1. Sobre las cuestiones planteadas, cabe señalar que se han sucedido en el tiempo una serie de diversas leyes de blanqueo o amnistía fiscal (ley n° 23.995 del año 1987, ley n° 24.073 del año 1992, ley n° 26.476 de los años 2008/2009, ley n° 26.860 de los años 2013/2015 y ley n° 27.260 del año 2016), que otorgaron beneficios y exenciones fiscales a los contribuyentes con la finalidad de mejorar los niveles de recaudación.

Todas las normas citadas exigieron una contraprestación para obtener los beneficios ofrecidos, y es por ello que, sistemáticamente, el tipo penal del delito de asociación ilícita fiscal se encontró excluido de estas leyes de amnistía fiscal, precisamente, porque la cuantificación del daño resulta



indeterminada por no resultar un tipo de contenido netamente patrimonial, a diferencia del resto de tipos penales tributarios.

Recientemente fue sancionada la ley n° 27.743 denominada "Medidas Fiscales Paliativas y Relevantes" de fecha 27/06/24 -publicada en B.O. 8/7/24- que establece dos regímenes diversos: "Regularización de Obligaciones Tributarias Aduaneras y de la Seguridad Social" y "Régimen de Regularización de Activos". Uno consiste en un régimen de regularización de obligaciones tributarias, previsionales o aduaneras mediante pago, y está previsto en el título I de la ley; y el segundo régimen de amnistía consiste en un mecanismo de exteriorización de bienes o "blanqueo".

El decreto 608/2024 (publicado en B.O. 11/07/2024) prevé la reglamentación de ambos regímenes de amnistía, abordando cada uno de ellos por separado. En lo pertinente, en su art. 1° establece: "La cancelación de las obligaciones incluidas en el marco de lo previsto en el Régimen del Título I de la ley N° 27.743, producirá la extinción de la acción penal -en la medida en que no exista sentencia firme a la fecha de cancelación- respecto de todos los partícipes, así como también de las personas imputadas por delitos fiscales comunes enumerados en los artículos 8°, 9°, 10, 11 y 15, inciso c), del Régimen Penal Tributario del Título IX de la Ley N° 27.430 y sus modificatorias, si dichas imputaciones se vinculan a obligaciones tributarias incluidas o canceladas bajo el presente Régimen, o que hubieran sido canceladas con anterioridad".





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA IV
FSM 67231/2017/TO1/12/CFC1

Particularmente, en el caso de esta última decisión fiscal, cabe remarcar que la ley n° 27.743, al establecer los dos regímenes reseñados, no fija un catálogo de delitos abarcados. Simplemente señala que se aplica a los tipos penales contenidos en el Régimen Penal Tributario -y las leyes tributarias que le precedieron-, indicando en el art. 2: *"Los contribuyentes y responsables de las obligaciones tributarias y aduaneras y de los recursos de la seguridad social cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentran a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos, podrán acogerse por las obligaciones vencidas al 31 de marzo de 2024, inclusive, y por las infracciones cometidas hasta dicha fecha relacionadas o no con aquellas obligaciones"*, siempre, corresponde destacar, estableciendo obligaciones vencidas y determinadas.

En este momento del análisis efectuado es oportuno recordar que he sostenido en numerosos precedentes de esta Cámara Federal de Casación Penal que el bien jurídico lesionado por el delito de asociación ilícita es el de la tranquilidad pública, que se vulnera claramente por la reunión de tres o más personas, con estabilidad y permanencia, para cometer delitos sin determinación, dado su mayor eficacia en pos del crimen.

Esta concepción del bien jurídico, como lo he señalado, es la consecuencia de la idea ya adoptada por Rodolfo Moreno, quien no limita de ningún modo las clases de delitos que son el objeto de la planificación delictiva de la asociación, sino que el hincapié está hecho en la generalidad e indeterminación de los delitos a los que hace referencia el artículo 210 del Código



Penal (cfr.: "El Código Penal y su antecedentes", T. VI, págs..6, 7 y 8, Ed. H.A. Tommasi, Buenos Aires, 1923; y mis votos en diversos precedentes, entre varios otros, las causas "DOLGONOS" y "CARDOZO", citados en la ponencia que lidera el acuerdo; la causa FRO 42000475/2011/T01/33/CFC3, "BERDICHEVSKY, Claudia y otros s/rec. de casación", reg. N°1194/22, resuelta el 5/9/22; "ZAYAS, Luis Ramón y otros s/recursos de casación"; entre varios otros).

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

Con este marco, resulta indudable que los delitos económicos cometidos "contra el erario nacional" afectan la tranquilidad pública, el orden público que impera en un estado de derecho; y que la mayoría de los conflictos penales financieros de considerable dimensión denuncian la existencia de asociaciones ilícitas que no tienen la misma visibilidad que las observadas respecto de otro tipo de delitos, pero que afectan el orden público con toda evidencia. En efecto, se caracterizan por la manipulación no violenta de los medios para el logro de la finalidad perseguida: el manejo de una red de regulaciones





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA IV
FSM 67231/2017/TO1/12/CFC1

normativas, un modo operativo sigiloso en el campo financiero que no exhiben el impacto directo de otro tipo de comportamientos delictivos, pero que requieren de una organización compleja, conformada por una red de personas jurídicas, con la utilización de técnicas y mecanismos diferenciados en los que ocupan un rol preponderante los profesionales que se desempeñan en los denominados aparatos de asesoramiento; que, aun cuando no tengan la misma visibilidad que la de los delitos convencionales, horadan profundamente el orden público.

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

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



consideraciones sobre el delito de asociación ilícita y el bien jurídico protegido", en la Rev. La Ley).

En este contexto, no puede desconocerse que el delito de asociación ilícita se trata de un delito de peligro abstracto en el que la peligrosidad para el bien jurídico protegido es presumida por el legislador, bastando entonces que las acciones de los sujetos se ajusten a la norma para que estemos en presencia de una "asociación ilícita". Como se adelantó, el delito de asociación ilícita fiscal requiere de la existencia de un acuerdo de voluntades, estable y con caracteres de cohesión y organización, entre tres o más personas imputables con la finalidad de cometer delitos en forma general e indeterminada, aun cuando se refieran a una misma modalidad delictiva, en el caso, de delitos tipificados en la ley penal tributaria.

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

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





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA IV
FSM 67231/2017/TO1/12/CFC1

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

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

Es en tal sentido que, además, sostuve que no puede considerarse que la conducta de conformar una asociación ilícita fiscal genere una obligación tributaria que pueda ser directamente cancelada mediante un plan de regularización (cfr. en lo pertinente mi voto en la causa "CARDOZO" ya citada; y en la causa nro. FCB 12000035/2012/5/CFC2 del registro de esta Sala IV, caratulada "SANTIAGO, Oscar Lucas y otros s/ recurso de casación", Reg. Nro. 641/17.4, rta. el 5/6/2017; y FCB 12000035/2012/TO1/6/CFC3, caratulada "SANTIAGO, Oscar Lucas y otros s/ recurso de casación", rta. el 18/7/2025; entre varios otros).

Entonces, en principio, tal como se expone en el voto que lidera el acuerdo, el ilícito previsto en el art. 15 inc. c)



del régimen penal tributario no presupone la existencia de una obligación tributaria concreta incumplida susceptible de regularización, sino que sanciona la organización estable destinada a la comisión de delitos tributarios indeterminados. Por ello es que resulta incorrecta la afirmación de la defensa en cuanto a que si la totalidad de las empresas acusadas de evasión resultan amnistiadas en el futuro "ni siquiera podría hablarse de asociación ilícita". Ello, por cuanto se trata de delitos independientes, por lo cual el de asociación ilícita fiscal no requiere ni siquiera de la comisión de aquellos otros delitos tributarios.

2. Ahora bien, en relación al específico tema en cuestión, se presenta como dirimente señalar que la extinción de las acciones penales emergentes del Régimen Penal Tributario previsto en las leyes 24.769 y 27.430, por causales previstas en regímenes de excepción -vgr. ley 27.260, ley 27.541, ley 27.743- ha sido condicionada por el legislador a la verificación del pago de los tributos o recursos de la seguridad social que constituyeran el objeto de la imputación penal. O, como en relación al caso planteado, que se "vinculen" "a obligaciones tributarias incluidas o canceladas bajo el presente Régimen, o que hubieran sido canceladas con anterioridad" (decreto 608/2024).

A partir del minucioso estudio de las conductas juzgadas imputadas a los encausados, no es posible sostener que, por el momento, puedan ser alcanzadas por este beneficio, sin perjuicio de lo introducido en el decreto reglamentario reseñado.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA IV
FSM 67231/2017/TO1/12/CFC1

Los consortes de causa Antinori y Ramírez fueron requeridos a juicio, tanto por el Ministerio Público Fiscal como por la querella (ARCA), en calidad de miembros de una asociación ilícita fiscal que habría operado, cuanto menos, desde el año 2013 y hasta el año 2019. La conducta fue subsumida por ambos acusadores en el artículo 15 inc. "c" del Régimen Penal Tributario de la ley 27.430 (cfr. dictamen fiscal y requerimiento querella agregados al Lex 100).

Conforme se desprende del requerimiento fiscal de elevación a juicio, la asociación ilícita habría emitido facturas apócrifas a un gran universo de contribuyentes, habiéndose individualizado a ese entonces un total de 4.554 contribuyentes detallados en el Anexo N°9 aportado por la ex AFIP.

Ambos acusadores coincidieron en que, el total facturado por las 60 empresas falsas creadas por el grupo - usinas-, al menos hasta el mes de julio de 2019, ascendería a un total de \$4.982.319.170,75.

La parte querellante, además, indicó, pero solo a modo de referencia, algunas de las causas donde se investigaba la evasión de los usuarios de las facturas emitidas por aquellas usinas. Y, en las breves notas presentadas ante esta instancia, consideró adecuado a derecho el rechazo del pedido de suspensión del proceso efectuado por la Defensora Público Oficial en la asistencia de Darío Sergio Antinori y Lucas Ismael Ramírez (art. 5 de la ley 27.743 a contrario sensu). Entendió como posibilidad viable la extinción de la acción penal respecto al delito de asociación ilícita fiscal, solo en la medida en que se cumpla con



regularización de la totalidad de las obligaciones tributarias emergentes, vinculadas o que tuvieran origen en el accionar de aquella asociación.

Es que, tal como surge de lo expuesto precedentemente, el art. 1 del Decreto 608/2024 no establece que en todos los casos de imputaciones por el delito de asociación ilícita fiscal podrá extinguirse la acción penal por cancelación de obligaciones en los términos del título I de la ley 27.743 sino sólo en aquéllos en los que la imputación por art. 15 inc. c) del régimen penal tributario se vincule a obligaciones totalmente incluidas o canceladas en el marco de ese régimen o con anterioridad.

Entonces, la extinción de la acción penal prevista en la norma referida se encuentra regulada para los supuestos relativos a las obligaciones tributarias directamente pertinentes, "vinculadas", a los delitos imputados o imputables al sujeto que efectúa la exteriorización. El beneficio de liberación alcanza a las acciones penales que se siguen o puedan seguirse en contra de un sujeto siempre y cuando la exteriorización lo sea respecto de las transgresiones que constituyan el objeto procesal de la causa penal en trámite o que se "vinculen" directamente con esa conducta delictiva.

En definitiva, dos consecuencias sistemáticas se siguen de esta arquitectura normativa:

Primero, el Decreto no "crea" el instituto de extinción: lo presupone en la Ley 27.743 y condiciona su extensión a ciertas imputaciones mediante la cláusula de vinculación.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA IV
FSM 67231/2017/TO1/12/CFC1

Segundo, la palabra "vinculan" no puede leerse en abstracto: debe leerse a la luz del art. 5 Ley 27.743 (cancelación total; deuda individual por imputado) y de la idea de que los efectos penales del régimen se conectan con obligaciones determinables y regularizables.

Es en este tramo del análisis efectuado que, en relación a la declaración de inconstitucionalidad del art. 1 del Decreto Reglamentario 608/2024 en cuanto incorpora el delito previsto en el art. 15 inc. 'c' de la ley 24.769 (Régimen Penal Tributario) dentro del Régimen de Regularización Excepcional de Obligaciones Tributarias, Aduaneras y de la Seguridad Social instituido en el Título I de la ley 27.743 (art. 5), resuelta y ahora impugnada por la defensa, comparto las consideraciones efectuadas en el voto precedente, sustentadas en la invocación de reconocida doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

En efecto, sabido es que la declaración de inconstitucionalidad de una norma constituye un acto de suma gravedad institucional y debe ser considerada la *última ratio* del orden jurídico, en atención a la presunción de validez que ampara a las leyes dictadas por el Congreso. En ese marco, sólo resulta procedente cuando la incompatibilidad con la Constitución Nacional aparece manifiesta, clara e insalvable, y no existe otro modo de resguardar los derechos o garantías comprometidos. De lo contrario, los jueces excederían su función al sustituir el criterio del legislador, alterando el equilibrio propio del sistema constitucional de división de poderes (cfr. Fallos: 305:1304; 328:2567; 330:2255; 338:1504; entre muchos otros).



Pero lo dirimente en el *sub examine* es que la declaración de inconstitucionalidad de una norma no sólo requiere demostrar claramente de qué manera ésta contraría la Constitución Nacional, sino que además se debe acreditar que ello ocurre en el caso concreto (C.S.J.N.: Fallos 310:211 y 324:754; entre varios otros).

Es decir que, en primer lugar, debe demostrarse que la norma cuya constitucionalidad se cuestiona es aplicable al caso. Y lo cierto es que no se advierte ni demuestra la defensa que los hechos enrostrados en autos se hubiesen relacionado con una totalidad de obligaciones tributarias concretas cuya regularización permita la extinción de la acción penal por el delito de asociación ilícita investigado en esta causa, en tanto vinculadas o vinculables con esta conducta delictiva de asociación ilícita fiscal que en definitiva se imputan.

Dicho de otro modo: Para la procedencia de la aplicación al caso del artículo 1° del Decreto 608/24, es necesario que las obligaciones tributarias incluidas o, en su caso, canceladas o cancelables, en el marco del régimen allí previsto se correspondan en su totalidad con las vinculables al delito previsto en el artículo 15, inciso c), del Régimen Penal Tributario.

Entonces, si la imputación describe un esquema organizacional amplio, con delitos-fines indeterminados o con maniobras no reducibles a obligaciones fiscalmente individualizables o al menos individualizadas de modo completo, el "puente" "imputación-obligación regularizada" puede no ser





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA IV
FSM 67231/2017/TO1/12/CFC1

demostrable, y el régimen no debería proyectarse sobre esa imputación.

Esto es lo que sucede en este caso en estudio.

En efecto, basta para ello considerar que la asociación ilícita investigada, según la acusación formulada, habría emitido facturas apócrifas a un gran universo de contribuyentes, habiéndose individualizado, según se señalara, y solo hasta ese entonces, un total de 4.554 contribuyentes detallados en el Anexo N°9 aportado por la ex AFIP. La parte querellante indicó, pero solo a modo de referencia, algunas de las causas donde se investigaba la evasión de varios de los usuarios de las facturas emitidas por aquellas usinas, pero no surge que hubieran sido de todos; mientras que en el requerimiento fiscal de elevación a juicio se mencionaron, pero a modo de ejemplo o si se quiere probatorio, varias empresas contribuyentes a quienes se les habría provisto de facturas apócrifas y que resultarían registradas como clientes de las usinas mencionadas.

De manera entonces que no puede tampoco concluirse que en el caso se encuentre si quiera determinada la totalidad de las obligaciones tributarias que resultaría abarcada por el régimen de regularización en estudio; es decir que, al menos, se encontrarían vinculadas con el delito de asociación ilícita imputado en autos -que, reitero, es independiente de aquellos otros delitos que habrían sido cometidos-, tal como lo requiere la normativa cuestionada.

En aquel referido contexto, la afirmación de la defensa oficial en cuanto a "la posibilidad de que la totalidad de las



empresas acusadas de evasión hayan resultado o resulten amnistiadas" resulta por demás abstracta, conjetural, hipotética e insuficiente para evidenciar la aplicabilidad del régimen de regularización en los términos expuestos en el Decreto Ley N° 608/2024.

Este dato es de suma importancia en relación a la cuestión de constitucionalidad también planteada, en tanto muestra que no puede concluirse que la norma cuya constitucionalidad se ha resuelto sea aplicable al caso.

En virtud de lo expuesto, no se advierte que, por el momento, el Decreto Ley N° 608/2024 resulte de aplicación a este caso, por lo que no se verifica el gravamen constitucional concreto ni procede, por ende, la declaración de inconstitucionalidad resuelta en la instancia anterior.

3. En consecuencia, examinadas las constancias de la causa y los agravios introducidos por la defensa en el recurso de casación interpuesto, considero que, por los fundamentos antes desarrollados y en coincidencia sustancial con las consideraciones efectuadas en el voto precedente en lo pertinente y aplicable a la postura por mí desarrollada, corresponde hacer lugar parcialmente al recurso de casación interpuesto y casar y dejar sin efecto el punto II) de la resolución impugnada en cuanto dispone: "DECLARAR la inconstitucionalidad del art. 1 del Decreto Reglamentario 608/2024 en cuanto incorpora el delito previsto en el art. 15 inc. 'c' de la ley 24.769 (Régimen Penal Tributario) dentro del Régimen de Regularización Excepcional de Obligaciones Tributarias, Aduaneras y de la Seguridad Social





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA IV
FSM 67231/2017/TO1/12/CFC1

instituido en el Título I de la ley 27.743 (art. 5)."; y remitir el presente al tribunal de origen para que continúe con el trámite del proceso. Sin costas en la instancia (arts. 530 y 531 del CPPN). Y tener presente la reserva del caso federal.

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

I. HACER LUGAR parcialmente al recurso de casación interpuesto por de la defensa pública oficial que asiste a Darío Sergio Antinori y Lucas Ismael Ramírez, **CASAR** y dejar sin efecto el punto dispositivo II de la resolución recurrida en cuanto dispuso: "*DECLARAR la inconstitucionalidad del art. 1 del Decreto Reglamentario 608/2024 en cuanto incorpora el delito previsto en el art. 15 inc. 'c' de la ley 24.769 (Régimen Penal Tributario) dentro del Régimen de Regularización Excepcional de Obligaciones Tributarias, Aduaneras y de la Seguridad Social instituido en el Título I de la ley 27.743 (art. 5)."; y remitir el presente al tribunal de origen para que continúe con el trámite del proceso. Sin costas en la instancia (arts. 530 y 531 del CPPN).*

II. TENER PRESENTE la reserva del caso federal.

Regístrese, notifíquese, comuníquese y remítase la causa mediante pase digital al tribunal de origen, sirviendo la presente de muy atenta nota de envío.

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

Ante mí: Eliana Tali Mikiej. Prosecretaria de Cámara.



Fecha de firma: 10/04/2026

Firmado por: MARIANO HERNAN BORINSKY, JUEZ DE CAMARA DE CASACION

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

Firmado por: CARLOS JAVIER CARBAJO, JUEZ DE CAMARA DE CASACION

Firmado por: ELIANA TALI MIKIEJ, PROSECRETARIO DE CAMARA



#40596920#496310861#20260410124610082