



Poder Judicial de la Nación

TRIBUNAL ORAL FEDERAL DE SAN LUIS

FMZ 43540/2017/TO01

San Luis, 24 de agosto de 2026

VISTOS:

Los presentes autos N° **FMZ 43540/2017/TO1**, caratulados **"BALMACEDA César Ariel y Otros s/ Asociación Ilícita Fiscal"**.

Y CONSIDERANDO:

I. La presentación incorporada a fs. 10.160/10.169 efectuada por el doctor Néstor Raúl Ianizzotto, en representación de Raúl Gonzalo Saá, por la que solicitó que se dicte el sobreseimiento de su defendido por aplicación del principio de la ley penal más benigna, consagrado en el art. 2 del Código Penal.

En sustento de su pretensión señaló que la Ley N° 27.799, denominada de "Inocencia Fiscal", publicada en el Boletín Oficial el 2 de enero de 2026, modificó el régimen penal tributario al elevar los umbrales cuantitativos de los tipos penales vinculados a la evasión impositiva, cambiando las condiciones objetivas de punibilidad.

Refirió que Raúl Gonzalo Saá fue condenado por la comisión del delito previsto por el art. 15 inc. c), primera parte, del Régimen Penal Tributario establecido por la Ley 27430 (Título IX) - asociación ilícita fiscal - en carácter de integrante y sostuvo que las conductas atribuidas a su asistido de manera alguna serían suficientes y necesarias para cometer los delitos previstos en la ley penal tributaria.

De seguido, efectuó un análisis del texto legal antes citado y señaló que la conducta punible debe estar "... *destinada a cometer cualquiera de los delitos tipificados en la presente ley...*", tras lo cual erróneamente señaló - como se demostrará en párrafos posteriores - que el fallo condenatorio dictado por este tribunal fue anulado por la Cámara Federal de Casación Penal, por lo que su participación no ha quedado acreditada.

Al respecto y sin perjuicio de que luego profundizaremos sobre este punto, cabe adelantar que la Cámara Federal de Casación Penal ratificó la sentencia dictada por este tribunal y sólo, por mayoría, dispuso hacer lugar parcialmente a los remedios casatorios respecto a ocho de los veinticinco

Fecha de firma: 24/08/2026

Firmado por: PABLO GABRIEL SALINAS, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: MARIA PAULA MARISI, JUEZA DE CAMARA

Firmado por: MARIA CAROLINA PEREIRA, JUEZA DE CAMARA

Firmado por: ALEJANDRA MABEL SUAREZ, SECRETARIA DE CAMARA



#35382863#506928955#20260824114245611

imputados, haciéndolo extensivo al caso de Raúl Gonzalo Saá y **sólo en cuanto refiere a los montos de las penas de prisión impuestas**, por lo que las afirmaciones del abogado defensor respecto a que la participación de su defendido no ha quedado acreditada, carecen de sustento fáctico e incurrir en una interpretación errónea de la resolución del tribunal de casación federal.

Sentado lo anterior y continuando con el relato de la defensa, el doctor Iannizzotto sostuvo que a partir del dictado de la Ley 27.799 la conducta que injustamente se le ha endilgado a su asistido, a la fecha resulta inoficiosa y estéril para cometer o querer cometer los delitos tipificados en la ley penal tributaria, requisito que considera necesario para que exista el delito de asociación ilícita fiscal.

Remarcó que *“la asociación ilícita fiscal existe a partir de que la comunidad delictual cometa delitos o los quiera cometer. En su caso, hoy, un grupo de personas que emitan facturas apócrifas para que otros evadan impuestos, el tipo penal se configura cuando esas conductas (facturas apoc) pretendan superar los montos establecidos para evadir. **Cualquier escenario de montos menores en la emisión y/o utilización de esas facturas son conductas atípicas, y por cierto, no punibles**”*.

En esa línea, sostuvo que *“según ARCA el perjuicio supuestamente irrogado habría sido de \$ 2.456.778 a partir de un neto gravado de \$ 12.608.823”* y luego agregó que *“[e]s una irrisoriedad digna de aplicación del principio de bagatela, ya que ninguno de los supuestos beneficiarios de las facturas podría haber cometido delito alguno por estar lejísimo de los actuales montos mínimos”*.

Luego citó el artículo 6, cuarto párrafo, del Decreto N° 93/2026, reglamentario de la Ley N° 27.799 y consideró que dicha norma *“no excluye a la asociación ilícita fiscal, ya que habla en forma genérica de delitos del régimen penal tributario, entre los cuales se encuentra el que se le endilga al Sr. Raúl Gonzalo Saá”*.

Aclaró que aun cuando se sostenga que la asociación ilícita fiscal es un delito autónomo y de peligro abstracto *“que permite sanción aun no cometiéndose el ilícito tributario, todo ello cede ante la figura del art. 15 c) de la ley 24.769 que exige la comisión de delitos regulados por el régimen penal*





Poder Judicial de la Nación

TRIBUNAL ORAL FEDERAL DE SAN LUIS

tributario y ahora que dichas acciones han sido desincriminadas, por los principios de culpabilidad, lesividad, legalidad e inocencia, no resulta ajustado a derecho mantener la acusación por la figura del art. 15 c) de la ley 24.769”:

Invocó el precedente "Roses" de la Cámara Federal de Casación Penal y la doctrina que emerge de la Corte Suprema en los fallos "Cristalux", "Vidal" y "Palero".

Finalmente, solicitó que se dicte el sobreseimiento definitivo de Raúl Gonzalo Saá, en los términos del artículo 336 inc. 3) del CPPN.

II. De la presentación reseñada precedentemente se corrió vista al Ministerio Público Fiscal y a la parte querellante ARCA-DGI.

En primer término, la representante de la querella solicitó que se rechace el pedido en todos sus términos y se disponga la continuidad del proceso.

Sostuvo que la defensa incurre en un error dogmático al pretender trasladar la actualización de los umbrales de punibilidad del delito de evasión – delitos de resultado- a la figura de la asociación ilícita fiscal y enfatizó en que este último es un delito autónomo, cuya existencia no depende de que se hayan efectivamente cometido los delitos tributarios.

Agregó que su perfeccionamiento ocurre en el momento en que tres o más personas se asocian con la finalidad de delinquir, con permanencia y organización, ya que la ley castiga el acuerdo criminal en sí mismo por el peligro que representa para el orden público y el sistema de recaudación.

Consideró que la previsión legal reprime la participación misma en la asociación y no la intervención en otro delito, la que, de existir, se regirá por las normas generales de la participación criminal y de los concursos, como así también que no es necesaria la acreditación de la comisión del delito de evasión por parte de los clientes de la asociación, usuarios de las facturas falsas que ella comercializaba, para sancionar la pertenencia a esa organización.

Invocó los fallos "Di Biase" y "Altamiranda" de la Cámara Federal de Casación Penal y concluyó que no existe "atipicidad sobreviniente" ni "ley penal más benigna" aplicable a la asociación ilícita fiscal por la mera actualización de montos de otros delitos, solicitando el rechazo del pedido de sobreseimiento de Raúl Gonzalo Saá.



III. Por su parte, el representante del Ministerio Público Fiscal también solicitó el rechazo del planteo de la defensa por considerarlo absolutamente improcedente.

Luego de reseñar como antecedente los fundamentos de la sentencia definitiva dictada en la causa por este tribunal, el fiscal destacó que la defensa omitió considerar o refutar el criterio sobre la cuestión aquí planteada que el propio tribunal estableció al dictar la sentencia condenatoria contra Raúl Gonzalo Saá, criterio que mantiene plena vigencia.

Señaló que el delito de asociación ilícita fiscal es un delito autónomo, permanente y de peligro abstracto, que en cuanto tal se independiza de los delitos que forman parte del plan delictivo de la asociación.

Por ello consideró que el delito de asociación ilícita fiscal se configura por el solo hecho de formar parte de la asociación sin que sea necesario que ésta ejecute los delitos que formaban parte del acuerdo criminoso, bastando para la tipicidad de este delito el formar parte de una asociación compuesta por un mínimo de tres personas, que tenga por finalidad delinquir en forma indeterminada (en cuanto al número de delitos que se planea ejecutar), con relación a delitos tributarios y con permanencia en el tiempo.

Concluyó que no se requiere de manera alguna la demostración de que el imputado haya tomado parte en la ejecución de ninguno de los delitos comprendidos en el plan criminoso – evasión tributaria – que incluso no se requiere que dicho plan se haya finalmente ejecutado por algún miembro de la asociación y que, en caso de participar efectivamente en alguno de los delitos tributarios comprendidos en dicho plan, este concurriría en forma material con el delito de asociación ilícita fiscal.

Citó el fallo "Stancanelli" de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y el precedente "Prete" de la Cámara Federal de Casación Penal.

Seguidamente, y en cuanto a la invocación del principio de ley penal más benigna que hace el presentante, consideró que cabe oponer a ello el criterio sentado por este tribunal en la sentencia definitiva recaída en la causa, en cuanto allí se sostuvo que no se trata aquí de un supuesto de sucesión de





Poder Judicial de la Nación

TRIBUNAL ORAL FEDERAL DE SAN LUIS

leyes en el tiempo en el que una resulte más benigna que la otra, por lo que no cabe analizar ni la aplicación retroactiva de una, ni la aplicación ultraactiva de la otra, en los términos del principio contenido en el art. 2 del Código Penal.

Agregó que dichas conclusiones mantienen plena vigencia frente a la ulterior sanción de la Ley N° 27.799, ya que ésta no introdujo modificación alguna al art.15 inc. c) de la Ley 27.430, ni en su estructura típica, ni en el monto de la pena.

Por último, consideró que el planteo de la defensa resulta infundado e insustancial e ignora la doctrina sentada de manera uniforme y constante en la materia, por lo que se encuentra habilitado incluso su rechazo in limine, conforme el criterio sentado por la jurisprudencia casatoria en supuestos de improcedencia por insustancialidad.

IV. Llegado el momento de resolver, adelantamos que el planteo de la defensa no podrá prosperar, en razón de los fundamentos que seguidamente se exponen.

1. En primer término, tenemos presente que por sentencia dictada el 18 de mayo de 2023 y sus fundamentos dados a conocer el 2 de agosto del mismo año, se condenó a Raúl Gonzalo Saá a la pena de tres (3) años y seis (6) meses de prisión y multa de pesos cincuenta mil (\$50.000), con accesorias legales y costas, por considerarlo coautor penalmente responsable del delito previsto por el art. 15 inc. c), primera parte, del Régimen Penal Tributario establecido por la Ley 27.430 (Título IX), en carácter de integrante.

De igual modo – como ya adelantamos- tenemos en consideración que la aludida sentencia fue confirmada por la Cámara Federal de Casación Penal mediante resolución de fecha 6 de agosto de 2024 y sólo, por mayoría, se dispuso en el punto II) hacer lugar parcialmente a los remedios casatorios de Flavio Rubén Cabrera, Lucas Exequiel Laureano Baldez, Oscar Gabriel Muñoz Oviedo, Juan Cruz Borra, Enrique Hannah Abdallah, Norberto Emilio Royón Blanco, Julián Darío Rolandi, Daniel Víctor Escalante y anular parcialmente la resolución recurrida **sólo en cuanto refiere a los montos de las penas de prisión impuestas**, ordenando remitir las actuaciones al mismo tribunal para que, con otra integración, previa audiencia de visu y entre las partes, se pronuncie respecto de las penas que corresponde imponer, en los términos aquí señalados y hacer extensiva esa decisión a **Raúl Gonzalo Saá**, Cristian Alberto



Giuliano, Oscar Alberto Giuliano, Marcos Andrés Naldini, Pablo Nicolás Mauri, José Ariel Sosa, Diego Eduardo Minudri y Jorge Abel Pereira (el destacado nos pertenece).

A ello cabe adicionar que el punto II) de dicho pronunciamiento fue impugnado por el Ministerio Público Fiscal y la parte querellante mediante el recurso extraordinario concedido en fecha 22 de octubre de 2024 y que tramita como "Incidente N ° 1 - Querellante: AFIP- DGI Imputado: BALMACEDA, César Ariel y Otros s/ Incidente de Recurso Extraordinario", por ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación, el que se encuentra pendiente de resolución a la fecha.

De allí entonces que la defensa de Saá al afirmar respecto a su defendido que *"luego de dictado el fallo condenatorio y anulado por la Cámara de Casación, su participación no ha quedado acreditada"*, incurre en una interpretación errónea del pronunciamiento del tribunal casatorio, por cuanto, como hemos señalado, sólo se anuló – por mayoría - el monto de la pena impuesta quedando confirmada la sentencia de este tribunal en lo atinente a la participación de Raúl Gonzalo Saá en el delito de asociación ilícita fiscal.

En esa línea y en apretada síntesis, vale recordar que este tribunal concluyó en la sentencia definitiva dictada en esta causa, que quedó acreditada la existencia de una estructura organizacional compuesta por trece personas, habitualmente destinada a la confección y/o generación, y posterior comercialización de facturas apócrifas, es decir, instrumentos que documentaban operaciones comerciales inexistentes.

A su vez, estos documentos falsos eran utilizados por los clientes de la organización delictiva -usuarios de la facturación apócrifa- para incrementar su crédito fiscal, simulando gastos inexistentes, lo que impactaba indebidamente a su favor en las declaraciones juradas y consecuentes liquidaciones del impuesto al valor agregado e impuesto a las ganancias. En suma, esta organización brindó sustento a cualquier contribuyente que precisara de los mecanismos y logística necesarios para evadir impuestos.

De igual modo, quedó suficientemente probada la actuación de un gran número de personas - doce - que oficiaban de intermediarios en la etapa





Poder Judicial de la Nación

TRIBUNAL ORAL FEDERAL DE SAN LUIS

de comercialización de dichos documentos espurios, ofreciendo los servicios a los usuarios y demandando a la organización la confección de dichos documentos falsos, actividad ilícita por la cual percibían comisiones.

Sentado lo anterior, al valorar la intervención y responsabilidad de las personas acusadas - sobre lo que nos circunscribiremos en esta ocasión a la intervención del presentante - el tribunal tuvo por acreditado que Raúl Gonzalo Saá puso a disposición de la organización su perfil fiscal - CUIT y clave fiscal- para ser usado como “usina” – entendiendo por tal a las personas físicas y/o jurídicas utilizadas por la organización para la emisión de facturas espurias- a lo que cabe adicionar que también cumplió el rol de intermediario en la comercialización de facturación apócrifa.

Esta información inherente a su perfil fiscal, de carácter personalísimo por los efectos y responsabilidades que emanan de su uso, se encontraba a disposición de la organización y como consecuencia de ello, la asociación la utilizó como una usina.

Así, luego de valorar en forma conglobada todo el plexo probatorio examinado en la sentencia, este tribunal arribó a la conclusión de que los elementos probatorios reunidos resultan unívocos y concordantes, y autorizan a concluir con certeza que Raúl Gonzalo Saá puso su perfil fiscal -CUIT y clave fiscal- a disposición de la asociación ilícita para la emisión de facturación apócrifa y que dicho comportamiento resulta revelador de que el acusado estaba involucrado en cuestiones operativas inherentes a la organización, lo suficientemente trascendentes como para ser considerado parte del entramado asociativo ilegal.

Por ello, quedó demostrado con el grado de certeza requerido para arribar a un veredicto condenatorio, que Raúl Gonzalo Saá puso a disposición de la organización su CUIT y clave fiscal, la que además fue efectivamente utilizada para la emisión de facturas apócrifas, al menos a la usuaria INDYCA S.R.L., por lo que operó como un contribuyente apócrifo -sin capacidad operativa ni económica- para la emisión de los comprobantes falsos que comercializaba la organización y esto constituyó un aporte eficaz a la existencia y fines de la asociación ilícita como integrante de la asociación ilícita fiscal.

Fecha de firma: 24/08/2026

Firmado por: PABLO GABRIEL SALINAS, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: MARIA PAULA MARISI, JUEZA DE CAMARA

Firmado por: MARIA CAROLINA PEREIRA, JUEZA DE CAMARA

Firmado por: ALEJANDRA MABEL SUAREZ, SECRETARIA DE CAMARA



#35382863#506928955#20260824114245611

De otra parte, el tribunal, a partir de las planillas y documentación secuestrada, corroboró la participación de Raúl Gonzalo Saá como intermediario en la comercialización de facturación apócrifa en la zona de San Luis, con pedidos mensuales por clientes, además de un detallado seguimiento de los pedidos despachados y su vía de comunicación (e-mail), que, asimismo, se reflejaban en las anotaciones realizadas en los cuadernos secuestrados que llevaba de forma manuscrita la organización.

Información que luego se volcaba a la planilla Excel de pedidos de Saá, que contenía nombre del emisor apócrifo, receptor, montos totales y discriminación de IVA de pedidos de facturas de los clientes para los que intermediaba.

Asimismo, resultó probado que Saá recibió una comisión por la intermediación que realizaba, conforme consta en el informe de AFIP, elaborado por el Contador Cremades e incorporado a fs. 3944/3952.

También se sostuvo que no debemos perder de vista que el delito de asociación ilícita es un delito de peligro abstracto, con lo que consideramos que bastaría para su consumación con haber puesto a disposición su perfil fiscal para la emisión de facturas apócrifas, tomando parte de este modo en la asociación, por lo que, en este caso, entendemos que más allá de las exigencias de la estructura típica del delito atribuido, en el caso bajo examen se verificó además el efectivo uso de la CUIT y clave de Saá.

Por otra parte, el incontrovertible rol de intermediario en la comercialización de facturación espuria en el seno de la organización, refuerza el cuadro convictivo acerca de su conocimiento de que integraba la asociación y conocía sus objetivos, y que al menos la componían tres miembros, lo que surge de las reiteradas comunicaciones telefónicas con Balmaceda y los contactos con los demás integrantes de la organización que cumplían funciones administrativas y recibían sus pedidos de facturación apócrifa, tales como se veían reflejados en anotaciones de cuadernos y archivos digitales.

Por tanto, resultó debidamente acreditada la intervención penalmente responsable de Raúl Gonzalo Saá como integrante de la asociación ilícita fiscal liderada y organizada por César Ariel Balmaceda.





Poder Judicial de la Nación

TRIBUNAL ORAL FEDERAL DE SAN LUIS

2. De igual modo, deviene resaltar que la Sala II de la Cámara Federal de Casación Penal por sentencia de fecha 6 de agosto de 2024, registro N° 867/2024, al revisar la sentencia condenatoria dictada por este tribunal en la presente causa - en virtud de los recursos de casación deducidos por las defensas de los imputados - y en lo que atañe en concreto a Raúl Gonzalo Saá, sostuvo lo siguiente.

Así, el juez Guillermo Yacobucci que inauguró el acuerdo, consideró que “[...] *del plexo probatorio reunido en autos y pormenorizadamente señalado por el tribunal, surge que Saá se comportó como usina al brindar su CUIT y clave fiscal para que la organización criminal realizara facturas apócrifas a su nombre. Debo destacar en este punto que la fiscalización que se le realizó en su carácter de contribuyente arrojó como resultado que el imputado no contaba con capacidad patrimonial, económica ni operativa para realizar los conceptos en los que estaba inscripto; motivo por el cual se lo incluyó en la base de datos e -apoc*”.

“A ello, se agrega que también intermedió en la comercialización de facturas apócrifas y que recibió una comisión que se estimó en \$ 491.356. Ese rol surge de los cuadernos secuestrados en la última sede de la organización y de los archivos digitales de las computadoras de la asociación”.

En párrafos siguientes concluyó: *“En definitiva, pese a los esfuerzos de la defensa y los disensos que manifestó en su remedio casatorio, considero que la sentencia ha establecido de forma correcta la indubitada intervención penalmente responsable de Raúl Gonzalo Saá pues, de conformidad con estándares señalados por la Corte Suprema en el recordado precedente “Casal”, observo que en la argumentación del fallo se ha hecho una correcta ponderación heurística de las distintas pruebas rendidas y que, en definitiva, la condena del nombrado se encuentra debidamente sustentada”.*

Finalmente, como ya adelantamos en párrafos precedentes, en el dispositivo II) de la sentencia dictada por el tribunal casatorio, se resolvió hacer lugar parcialmente a los recursos interpuestos por los imputados Cabrera, Baldez, Muñoz Oviedo, Borra, Abdallah, Royón Blanco, Rolandi, Escalante y anular parcialmente la resolución recurrida **sólo en cuanto refiere a los montos de las penas de prisión impuestas**, y remitir las actuaciones al



mismo tribunal, para que con otra integración se pronuncie respecto de las penas que corresponde imponer y hacer extensiva esa decisión a Raúl Gonzalo Saá, entre otros imputados.

De ello se colige que la Cámara Federal de Casación Penal confirmó la condena de Raúl Gonzalo Saá como coautor penalmente responsable del delito previsto por el art. 15 inc. c), primera parte, del Régimen Penal Tributario establecido por la Ley 27.430 (Título IX), en carácter de integrante.

3. Sentado cuanto precede, cabe resaltar que el núcleo del planteo de la defensa por el que pretende extrapolar las condiciones de punibilidad previstas para los delitos comprendidos en el plan delictivo de la organización criminal – evasión tributaria – a la figura de asociación ilícita fiscal, se asienta en una errónea interpretación de la naturaleza de esta última figura penal.

Al respecto, sostenemos el criterio sentado en la sentencia dictada por este tribunal en cuanto a que el tipo objetivo del delito de asociación ilícita fiscal requiere la acreditación de los siguientes requisitos: 1) formar parte de una asociación u organización; 2) que la organización esté compuesta por un mínimo de tres personas y 3) el propósito colectivo de cometer, colaborar o coadyuvar cualquiera de los ilícitos tributarios tipificados en el régimen penal tributario, de modo habitual.

En ese sentido, el doctor Borinsky sostiene que la figura penal bajo análisis requiere formar parte de una asociación u organización que esté compuesta por un mínimo de tres personas, que tenga por finalidad delinquir, en forma indeterminada, con relación a delitos tributarios, y con permanencia en el tiempo (BORINSKY, Mariano Hernán, TURANO, Pablo Nicolás, RODRÍGUEZ, Magdalena, SCHURJIN ALMENAR, Daniel, op. cit., pág. 448).

Vale recordar también que, como lo ha expresado el referido autor, se trata de una asociación ilícita de similares características a la prevista en el art. 210 del Código Penal, con el agregado de que la organización delictiva tipificada en el art. 15 inc. c de las leyes 24.769 y 27.430, se refiere específicamente al universo de la ilicitud tributaria. Es decir, que nos encontramos en presencia de un **delito autónomo de asociación ilícita fiscal** que comparte las mismas características de la asociación ilícita prevista en el art. 210 del Código Penal.





Poder Judicial de la Nación

TRIBUNAL ORAL FEDERAL DE SAN LUIS

En suma, se trata de un delito autónomo, permanente y de peligro abstracto, cuyo bien jurídico tutelado no es de naturaleza netamente patrimonial o fiscal (la hacienda pública), sino el orden público y la paz social en cuanto se ven amenazados por la mera existencia de una organización criminal estructurada para delinquir.

En este punto, vale recordar que la organización en análisis, se erigió como una verdadera fábrica de facturas apócrifas y conformaba una estructura organizacional destinada a la comercialización de documentación apócrifa, que era ulteriormente utilizada por los clientes-usuarios para evadir el pago de impuestos.

Por otra parte, resulta pertinente señalar que, en definitiva, lo que se reprime con esta figura es la participación misma en la asociación, ya que la **acción típica se configura por el sólo hecho de formar parte de la asociación, sin que se requiera siquiera comienzo de ejecución de los demás delitos que constituyen su plan delictivo.**

Su estado consumativo se inicia con el hecho de formar parte de la asociación y se consuma con el acuerdo o pacto delictuoso, ya que con él se toma parte y el individuo se convierte en miembro de la asociación. **Por esta razón, tampoco es necesaria la determinación de deuda por parte de la AFIP** (confr. CFCP, Sala IV, causa FCB 53010068/2007/TO1/39/CFC7, caratulada “CARDOSO, María Pía y otros s/ recurso de casación”, reg. N° 260/22, rta. 16/03/2022).

En síntesis, en nada modifica la atribución de responsabilidad penal a Raúl Gonzalo Saá el hecho de que los usuarios de la facturación apócrifa hayan a su vez incurrido en delitos tributarios, por cuanto – como se dijo – el tipo penal previsto en el art. 15, inc. c) de la Ley 27.430 es un delito autónomo, por lo que, en todo caso la responsabilidad penal de los obligados tributarios debe ser materia de otra investigación que en nada incide en la responsabilidad penal de Saá como coautor del delito de asociación ilícita fiscal.

De lo hasta aquí expuesto es dable sostener que basta para la tipicidad de la figura de asociación ilícita fiscal el formar parte de una asociación compuesta por un mínimo de tres personas, que tenga por finalidad cometer, colaborar o coadyuvar a la comisión de cualquiera de los ilícitos tributarios



tipificados en el régimen penal tributario, en forma indeterminada y con permanencia en el tiempo.

El tipo penal en examen no requiere comienzo de ejecución de los delitos que conforman el plan delictivo de la asociación y mucho menos la acreditación de la comisión de estos delitos y que, en el caso de comprobarse la comisión de alguno de los delitos del pacto criminal por parte de algún miembro de la asociación ilícita fiscal, estos concurrirían materialmente con el delito de asociación ilícita fiscal en los términos del art. 55 del Código Penal.

Los criterios aquí expuestos sobre la cuestión planteada permanecen inalterados por cuanto son contestes con fallos de la Cámara Federal de Casación Penal, posteriores al fallo “Roses José Francisco y otros s/ recurso de casación”, causa FMZ 54017330/2009/TO1/1/CFC6 del registro de la sala I, dictado el 11 de marzo de 2022 y que fue invocado por la defensa en su presentación.

En efecto, en el precedente “Izaguirre Ibáñez” de fecha 5 de abril de 2024, la Sala IV de la Cámara Federal de Casación Penal integrada por los doctores Hornos, Carbajo y Borinsky, fue categórica al sostener lo siguiente.

Así, en el voto del juez Borinsky que lideró el acuerdo, se precisó que “[*e]n el delito de asociación ilícita lo decisivo es la pertenencia a la asociación con la finalidad de cometer delitos indeterminados, aun cuando no se haya realizado todavía ninguna acción tendiente a la ejecución de los mismos. Para la punibilidad de la conducta ya es suficiente con el mero ‘asociarse’, de modo que, fuera de la existencia del pacto, no sería necesaria ninguna actividad exterior. De adverso a lo sostenido por las defensas, **el delito de asociación ilícita es independiente de la comisión o no de otros delitos, pues basta que se compruebe el acuerdo de voluntades entre sus miembros con el objeto de cometer delitos en cuanto ello sea posible y se presente la oportunidad ...**” (el destacado nos pertenece).*

“Ello es así, toda vez que la punibilidad del pacto no está en la punibilidad de los autores de los ilícitos que los asociados en su cumplimiento cometan, sino en el peligro que por sí implica una organización criminal de cierta permanencia”.





Poder Judicial de la Nación

TRIBUNAL ORAL FEDERAL DE SAN LUIS

En párrafos posteriores de su voto, el doctor Borinsky recordó “[h]e sostenido que la asociación ilícita es un delito autónomo ...” y que “en esta misma inteligencia, en el precedente ‘Cardoso’ precisé que lo que integra el tipo penal es la finalidad de cometer delitos indeterminados, siendo que los concretos delitos cometidos por la asociación ilícita **no pertenecen al tipo, sino que concurren en forma real con aquél** ...” (el destacado no está en el original).

Por su parte, el juez Carbajo compartió la solución propiciada por el doctor Borinsky y el juez Hornos precisó que “... el delito de asociación ilícita fiscal requiere 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, aún cuando se refieran a una misma modalidad delictiva, en el caso, de delitos tipificados por la ley penal tributaria”.

“De manera que el tipo penal en estudio (al igual que aquél previsto en el artículo 210 del Código Penal) no requiere la acreditación de la comisión de los concretos delitos de ese carácter, que, en su caso, resultarán hechos delictivos distintos y ajenos a la figura típica de que se trata; aunque eventualmente incidirán en la valoración de la prueba acerca de la configuración de la asociación ilícita fiscal” (CFCP, sala IV, causa FPA 8941/2014/TO1/CFC 2 caratulada “Izaguirre Ibáñez, Roberto Mario y otros s/ recurso de casación” registro N° 335/2024, rta. el 5 de abril de 2024).

De allí entonces, cabe concluir que el delito de asociación ilícita fiscal es un delito autónomo, que no se confunde con los ilícitos tributarios que conforman el plan delictivo de la asociación, por cuanto estos son absolutamente independientes de aquella y ajenos a su estructura típica.

4. De otro costado, sentada la autonomía e independencia de la figura penal de asociación ilícita fiscal y en atención al concreto planteo de la defensa en el que reclama la aplicación del principio contenido en el art. 2 del Código Penal, abordaremos seguidamente esta cuestión.

En esa tarea y toda vez que a fin de determinar si nos encontramos frente a un supuesto de sucesión de leyes en el tiempo en el que una resulte más benigna que la otra, se impone la necesidad de efectuar una comparación



de los tipos penales contenidos tanto en el art. 15 inc. c) de la ley 24769 (texto según ley 25.874) como en el art. 15 inc. c de la ley 27.430, todos ellos con relación Ley N° 27.799 (B.O. 2/1/2026) que introdujo reformas al Régimen Penal Tributario.

Así las cosas, y a poco de avanzar en el análisis se advierte que la Ley N° 27.799 no introdujo ninguna modificación al art. 15 inc. c) de la Ley 27.430 - régimen bajo el cual fue condenado el señor Saá – ni en su estructura típica, ni en la escala penal contenida en dicha norma, por lo que se mantiene inalterado el tipo penal contenido en el art. 15 inc. c) de la Ley 27.430, régimen por el cual – reiteramos- fue condenado Raúl Gonzalo Saá.

Por todo ello, sentado aquí el criterio de la autonomía e independencia del delito de asociación ilícita fiscal, se colige que no se trata aquí de un supuesto de sucesión de leyes en el tiempo en el que una resulte más benigna que la otra, por lo que no cabe analizar ni la aplicación retroactiva de una, ni la aplicación ultraactiva de la otra, en los términos del principio contenido en el art. 2° del Código Penal.

Es decir, que no nos encontramos ante un caso que deba resolverse por aplicación de los principios generales propios de la ley penal más benigna, ya que, conforme hemos analizado, nos encontramos frente a la situación de que la figura penal contenida en el art. 15 inc. c) de la ley 27430 se ha mantenido incólume, por cuanto no ha sufrido modificación alguna por la Ley 27.799, por lo que mantiene la misma estructura típica e idéntica escala penal, a lo que cabe adicionar que la última ley no ha introducido ninguna eximente de sanción, ni previsto otra más atenuada, ni nuevas circunstancias que resulten más beneficiosas.

Por último, con relación a la invocación del Decreto N° 93/2026, debe descartarse de plano la argumentación vertida por la defensa en cuanto a que el artículo 6°, cuarto párrafo de esta norma reglamentaria no excluye en su previsión a la asociación ilícita fiscal.

Ello así, habida cuenta que conforme surge de sus considerandos, esta norma sólo reglamenta el capítulo III del título II de la Ley 27.799 que establece un Régimen de Declaración Jurada Simplificada para el Impuesto a las Ganancias aplicable a personas humanas y sucesiones indivisas, que no





Poder Judicial de la Nación

TRIBUNAL ORAL FEDERAL DE SAN LUIS

tiene vinculación alguna con el delito de asociación ilícita fiscal que, como ya señalamos, no fue modificado en forma alguna por la ley 27.779, manteniéndose la regulación de la figura de la asociación ilícita fiscal de manera inalterada, conforme está prevista en la Ley 27.430.

Por todo lo expuesto, en atención a que el planteo examinado no constituye un supuesto de sucesión de leyes en el tiempo que deba resolverse conforme al principio contenido en el art 2° del CP, toda vez que la figura penal de asociación ilícita fiscal previstas por el art. 15 inc "c" de las leyes 24.769 y 27.430, se mantienen incólumes por no haber tenido modificación alguna por la nueva ley 27.779, corresponde el rechazo de la solicitud de sobreseimiento definitivo efectuado por la defensa de Raúl Gonzalo Saá en todos sus términos.

Por todo ello, el tribunal **RESUELVE**:

1) RECHAZAR el pedido de sobreseimiento definitivo en los términos del artículo 336 inc. 3) del CPPN, deducido por la defensa de Raúl Gonzalo Saá, por los fundamentos dados.

REGÍSTRESE, NOTIFÍQUESE, PUBLÍQUESE

MARIA CAROLINA PEREIRA
JUEZA DE CAMARA

MARIA PAULA MARISI
JUEZA DE CAMARA

PABLO GABRIEL SALINAS
JUEZ DE CAMARA



ALEJANDRA MABEL SUAREZ
SECRETARIA DE CAMARA

Fecha de firma: 24/08/2026

Firmado por: PABLO GABRIEL SALINAS, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: MARIA PAULA MARISI, JUEZA DE CAMARA

Firmado por: MARIA CAROLINA PEREIRA, JUEZA DE CAMARA

Firmado por: ALEJANDRA MABEL SUAREZ, SECRETARIA DE CAMARA



#35382863#506928955#20260824114245611