



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

Suprema Corte:

I

La Sala III de la Cámara Federal de Casación Penal rechazó –por mayoría– el recurso interpuesto por el representante del Ministerio Público Fiscal contra la decisión unipersonal del Tribunal Oral en lo Criminal Federal n° 2 de Córdoba que, en lo que aquí interesa, absolvió a Andrea del Carmen S Fernando Gastón O Fernando P y Pablo Sebastián M como coautores penalmente responsables del delito previsto y reprimido en el artículo 15, inciso “c”, del Régimen Penal Tributario (Ley 24.769 –texto según Ley 25.874–), los dos últimos, además, en calidad de jefes u organizadores de una asociación compuesta por tres o más personas habitualmente destinada a cometer cualquiera de los delitos tipificados en esta ley, por la que también habían sido acusados.

Contra ese pronunciamiento, el fiscal general dedujo la apelación del artículo 14 de la Ley 48, cuya denegatoria –bajo el argumento de que no demostró en concreto la existencia de una cuestión federal ni arbitrariedad en el examen de aspectos de hecho, prueba y derecho común– dio lugar a esta queja.

II

En prieta síntesis, el recurrente sostiene que al rechazar el recurso del representante de este Ministerio Público –junto con el de la AFIP como parte querellante que también había recurrido– se descartó arbitrariamente la configuración del delito de asociación ilícita fiscal mediante una interpretación dogmática del alcance de la figura y que no es derivación razonada del derecho vigente, con aplicación a las circunstancias comprobadas de la causa. Sumado a ello, alega que, como

derivación de lo anterior, de igual modo se incurrió en una arbitraria valoración de la prueba en lo que respecta a la existencia de ese delito.

III

A mi modo de ver, el recurso extraordinario es formalmente procedente en tanto se ha controvertido la inteligencia y el alcance del artículo 15, inciso “c”, de la Ley 24.769, de naturaleza federal, y la decisión resultó contraria a la posición que el Ministerio Público fundó en aquel (artículo 14, inciso 3, de la Ley 48). Además, cabe recordar que V.E. ha considerado que en la tarea de establecer la inteligencia de normas de esa índole la Corte no se encuentra limitada por los argumentos de las partes o del tribunal apelado, sino que le incumbe realizar una declaración sobre el punto disputado según la interpretación que rectamente le otorgue (Fallos: 331:735 y 1369, entre otros). Por lo demás, el Tribunal ha establecido que, si existe conexión entre la interpretación del derecho federal y las causales de arbitrariedad invocadas, es adecuado el tratamiento de ambos aspectos sin disociarlos (Fallos: 323:1625; 327:5640, entre otros), como se hará a continuación por tratarse de ese supuesto.

IV

En mi opinión, el recurso extraordinario interpuesto fue erróneamente denegado.

En primer término, corresponde observar que en la sentencia del tribunal de origen se partió de la errónea premisa de que, si bien la asociación ilícita fiscal no requiere la consumación de los delitos a los que la organización dirige sus actos, el principio de ejecución de los hechos que aglutinan a sus miembros debe consistir en conductas que, se logre o no su comisión, constituyan una actividad tipificada por la ley penal tributaria. A partir de allí, las restantes argumentaciones giraron en



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

torno a considerar que en autos no se habían comprobado conductas delictivas que pudieran ser atribuidas a la asociación o que, en su caso, los hechos imputados a la presunta organización no lograron alcanzar la condición objetiva de punibilidad.

Es decir, en dicha sentencia se advierte que el tribunal oral, partiendo de esa errónea interpretación de la norma federal, centró sus esfuerzos en ponderar la ausencia de elementos probatorios de la efectiva ejecución de los delitos tributarios que formaban parte del acuerdo criminal y, como contrapartida, omitió evaluar en conjunto los serios indicios sobre el acuerdo de sus integrantes para realizar una cantidad indeterminada de delitos, lo cual constituía justamente el objeto procesal de autos, de acuerdo con la correcta inteligencia del tipo federal en cuestión (cfr. extractos de la sentencia de mérito que surgen de las páginas de numeración digital 29 a 42 de la resolución impugnada).

Este vicio, lejos de ser corregido, se reprodujo en la sentencia del *a quo* que es ahora objeto de impugnación. En efecto, para confirmar la solución remisorio, el magistrado que encabezó la posición de la mayoría de la cámara de casación sostuvo expresamente que “una asociación ilícita fiscal no es, como sucede en estos autos, una sociedad comercial, una empresa o un grupo empresario que evade tributos –aunque sea de manera sistemática– sino que ha de tratarse de una organización que se pergeña originalmente y de manera exclusiva para hacer obtener a terceros beneficios fiscales indebidos” y agregó que, en el caso, Fernando P y Pablo Sebastián M no habían creado las firmas G A S.A. y L C P y C S.A. con el fin de delinquir, sino para producir y distribuir productos de panadería y otorgar franquicias para su comercialización (pág. 47 de la numeración digital).

Ahora bien, en primer término, este criterio ha omitido considerar lo que calificada doctrina ha sostenido en la materia. Así, cabe recordar lo afirmado por Sebastián Soler en cuanto a que “no es necesario que la asociación se constituya inicialmente como asociación criminal; la finalidad delictiva puede agregarse a una asociación preexistente” (Derecho Penal Argentino, Tomo IV, Tipográfica Editora Argentina, Buenos Aires, 1992, décima reimpresión total, pág. 714). En sentido similar, Ricardo Núñez observó que “el acuerdo puede estar disimulado mediante una asociación de fines lícitos” (Tratado de Derecho Penal, Tomo V, Volumen I, Parte Especial, Marcos Lerner Editora Córdoba, 1992, pág. 185).

Pienso, además, que la consideración del estándar interpretativo que representan esos autores resultaba en el *sub examine* aún más exigible si, como lo expuse unos párrafos antes, el propio magistrado entendía que la figura penal en análisis constituía un delito “con características similares a las previstas en el art. 210 del Código Penal pero referida al mundo de los ilícitos tributarios” (pág. 44 de la numeración digital).

Asimismo, debo hacer notar que la argumentación del *a quo* recién transcrita, por un lado, restringe arbitrariamente el ámbito de punición del tipo penal en cuestión, al exigir un objetivo criminal originario y exclusivo, cuando la norma no lo requiere; por otro, no explica por qué razón cabría hacer una distinción entre una asociación con tales características y otras en las que, por ejemplo, coexistan objetos lícitos e ilícitos o que, acaso, muten hacia fines espurios.

En segundo lugar, corresponde mencionar que el juez que conformó la mayoría al votar a continuación, mediante una cita doctrinaria expresó, en coincidencia con la sentencia de la instancia anterior, que “la asociación ilícita fiscal requiere



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

no sólo la formación de la banda sino también la ejecución habitual, por parte de ésta, de los delitos previstos en la ley” (págs. 49 y s. de la numeración digital).

Al respecto, y en forma concordante con el recurrente y el juez que votó en disidencia, cabe recordar, una vez más, que la asociación ilícita fiscal prevista en el artículo 15, inciso “c”, de la Ley 24.769 es un supuesto particular –y equivalente en su estructura típica– de la figura genérica regulada en el artículo 210 del Código Penal, y los términos del precepto determinan que para la configuración de la acción típica es suficiente que se verifique el formar parte de la asociación u organización y el propósito colectivo de delinquir, que excede el mero “acuerdo transitorio” conforme lo sentado por V.E. en Fallos 324:3952.

En este marco, y al tratarse de un delito de peligro abstracto, nada indica que se requiera, además, el principio de ejecución de alguno de los delitos previstos en el Régimen Penal Tributario que constituyen su objeto. Asimismo, y nuevamente a la luz de la relación de especialidad con aquel otro delito, resulta claro, a mi modo de ver, que el concepto de habitualidad incluido en la norma hace referencia a la continuidad o permanencia que diferencia a una asociación ilícita de un mero acuerdo criminal referido a varios delitos, pero transitorio, a la vez que a la necesidad de planes delictivos múltiples, que, como se dijo, sin embargo, no precisan concretarse.

Por ello, y en línea con el magistrado recurrente, aprecio que la interpretación que la mayoría del *a quo* ha efectuado de la norma federal no sólo es errada, sino que debe ser igualmente descalificada como acto jurisdiccional válido, en la medida en que se aparta de las reglas de hermenéutica establecidas por V.E. que indican que los textos normativos no deben ser considerados, a los efectos de

establecer su sentido y alcance, de manera aislada, sino en correlación con los que disciplinan la misma materia, como un todo coherente y armónico, como partes de una estructura sistemática considerada en su conjunto y teniendo en cuenta la finalidad perseguida por aquéllos (Fallos: 344:102 y 1151; 347:579), como así también que la primera fuente de exégesis de la ley es su letra y que si ésta no exige esfuerzo de interpretación debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por aquélla (Fallos: 319:2617 y dictamen de la Procuración General, al que remitió la Corte Suprema en Fallos: 328:43, entre otros).

Coincido, por tanto, con el recurrente en que, más allá de las diferencias de matiz que pudieran señalarse en su formulación, la asociación ilícita fiscal del artículo 15, inciso “c”, de la Ley 24.769 (actual artículo 15, inciso “c”, de la Ley 27.430) es un caso especial del delito de asociación ilícita del artículo 210 del Código Penal y, como tal, un delito autónomo y de peligro abstracto que no requiere la efectiva comisión de los delitos previstos en el Régimen Penal Tributario, ni tampoco que la asociación haya sido constituida desde el inicio exclusivamente con ese fin.

Concuerdo asimismo en que, por ello, la circunstancia de que en el *sub lite* los particulares delitos cuya ejecución fuera atribuida a la asociación terminaran no siendo punibles, por el motivo que fuese, no quitaba relevancia penal a la asociación ilícita detectada, puesto que, como se ha dicho, el delito organizativo no requiere que se haya constatado siquiera el comienzo de ejecución efectivo de alguno de los delitos perseguidos por la asociación.

Por último, comparto con el apelante que a causa de la arbitraria interpretación de la norma federal efectuada por la juez del tribunal, y luego por el *a*

“Recurso de queja n° 1 – Incidente n° 1 – M , Pablo Sebastián y otros s/incidente de recurso
extraordinario”
FCB 15789/2013/TO1/11/1/1/RH4



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

quo, se omitió valorar prueba conducente que demostraba la existencia de la asociación ilícita tributaria en los términos que acaban de ser señalados.

V

Por todo lo expuesto, y los demás argumentos desarrollados por el señor fiscal general, mantengo la presente queja.

Buenos Aires, 23 de septiembre de 2025.

Firmado digitalmente por: CASAL
Eduardo Ezequiel
Fecha y hora: 23.09.2025 13:50:54