Cámara Federal de Casación Penal

Registro N° 998/25

En la Ciudad de Buenos Aires, Capital de la República Argentina, a los 20 días del mes de agosto de dos mil veinticinco, se reúne la Sala II de la Cámara Federal de Casación Penal integrada por la jueza Angela E. Ledesma, como presidenta, y los jueces Alejandro W. Slokar y Guillermo J. Yacobucci como vocales, asistidos por la Secretaria de Cámara, Mariana Andera Tellechea Suárez, a los efectos de resolver los recursos de casación interpuestos en la presente causa **N° FCB 62000069/2008/TO1/30/CFC4** del registro de esta Sala, caratulada **"Cuello, Fernando Luis y otros s/ recurso de casación"**. Representa al Ministerio Público Fiscal el Fiscal General, doctor Raúl O. Pleé, a la parte querellante (Dirección General Impositiva, Fisco Nacional–ARCA-ex AFIP) el doctor Claudio Ronchi; a las defensas particulares de Fernando Luis Cuello, el doctor Darío Vezzaro; de Rubén Adolfo Ceva, el doctor Julio Antonio Loza; de Jorge Ricardo Ferrer el doctor Carlos Ignacio Ríos; de Sergio Luis Guevara el doctor Gustavo Taranto; de Diego Gastón Ludueña el doctor Manuel A. Calderón Meynier; de Julio Daniel Lujan, los doctores Maximiliano O. García y Eduardo Martín Gorosito.

Efectuado el sorteo para que emitan su voto, resultó el siguiente orden: Ledesma, Slokar y Yacobucci.

La señora jueza **Angela E. Ledesma** dijo:

I. Con fecha 26 de diciembre de 2024 el Tribunal

Oral en lo Criminal Federal N° 2 de Córdoba, en lo que aquí interesa, por mayoría, resolvió: "**DECLARAR** la extinción de la acción penal seguida en contra de los imputados **Sergio GUEVARA, Jorge Ricardo FERRER, Rubén Adolfo CEVA, Julio Daniel LUJAN, Fernando Luis CUELLO y Diego Gastón LUDUEÑA** en relación al hecho calificado legalmente como Asociación Ilícita Fiscal (art. 15, inc. "c", Ley 24.769 y Ley 27.743 y su Decreto Reglamentario 608/2024) y, en consecuencia, disponer el **SOBRESEIMIENTO** de los nombrados (arts. 334 y 336 inc. 1, CPPN), por aplicación retroactiva de ley penal más benigna (art. 2, CP y arts. 18 y 75 inciso 22 de la Constitución Nacional; 11.2 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos; 9 de la Convención Americana sobre los Derechos Humanos y 15.1 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos)".

Contra esta decisión, el representante del Ministerio Público Fiscal y la querella (Dirección General Impositiva, Fisco Nacional –ARCA-ex AFIP) interpusieron recursos de casación, que fueron concedidos y mantenidos ante esta instancia.

II. a. Recurso de casación del representante del Ministerio Público Fiscal

El acusador indicó que interponía recurso de casación por las causales de inobservancia de un precepto o garantía constitucional o legal y por aplicación errónea de la ley penal.

Alegó que la decisión debe ser tachada de nula por inobservancia del art. 4 inc. "j" de la ley 27.743, por considerar que el tribunal omitió expedirse sobre la exclusión legal allí señalada, y por errónea aplicación del derecho penal sustantivo al extinguir la acción penal respecto de Guevara, Ferrer, Ceva, Lujan, Cuello y Ludueña con relación al delito de asociación ilícita fiscal.

En cuanto a la errónea aplicación de la ley penal sustantiva, puntualizó que en el fallo se omitió fundar adecuadamente el pronunciamiento extintivo de la acción.

Señaló que el pedido de las defensas de extinción de la acción penal por aplicación de la ley 27.743 y su decreto reglamentario 608/2024 no es aplicable al caso porque existe una condena confirmada en segunda instancia y en razón de que el referido decreto es inconstitucional ya que se excede en las facultades reglamentarias de una ley.

Agregó que el tribunal ignoró que la propia ley establece una causal de exclusión especial para las personas con condena confirmada en segunda instancia y por ello era innecesario analizar la constitucionalidad del decreto, siendo esta la principal diferencia con el precedente "Santiago" citado en el fallo.

Enfatizó: "el art. 4 de la ley 27.743 hace referencia de manera clara a la situación de exclusión de los imputados en la presente causa: Nos encontramos con una resolución de segunda instancia, anterior a la fecha de entrada en vigencia de la ley 27.743 (resolución de CFCP Sala II del 22/05/2024) que confirmó la existencia de la AIF".

Arguyó que "la redacción de este artículo difiere de las exclusiones previstas en artículos de anteriores regímenes de regularización, como el art. 16 de la ley 27.541 que expresamente hablaba de condena FIRME".

Por otra parte, en lo que atañe a la alegada errónea aplicación de la ley penal sustantiva, adujo que tras un análisis exhaustivo de la letra de la ley, del debate parlamentario y de su finalidad, es que el decreto 608/2024 resulta inconstitucional, debido a que excede las facultades propias del Poder Ejecutivo en cuanto a la reglamentación de leyes.

Luego de transcribir los arts. 5 y 34 de la ley

27.743, señaló que no surge la inclusión del tipo penal de asociación ilícita fiscal -previsto en el art. 15 inc. c del régimen penal tributario- sino que su referencia aparece solamente en el texto del decreto reglamentario 608/2024.

En esa línea, alegó que del análisis del debate parlamentario de la ley 27.743 "no surge que se haya evaluado, ni siquiera sugerido en algún momento la posibilidad de incluir a las asociaciones ilícitas fiscales dentro de los tipos penales tributarios pasibles de extinción a través del acogimiento a la presente ley o a las leyes de regularización y exteriorización anteriores".

El recurrente también consideró que el tribunal erróneamente concluyó que no hubo extralimitaciones en el decreto, en tanto su texto no viene a "puntualizar tipos penales pasibles de acceder al régimen de regularización ante la deficiente técnica legislativa" porque de ser así esto corresponde al Poder Judicial y no al Poder Ejecutivo.

Arguyó que el motivo de falta de mención de la figura de asociación ilícita fiscal en la ley y de discusión es que ese tipo penal no es susceptible de "ser cancelado" como una obligación dineraria.

En cuanto al alcance de la norma, afirmó que es clara en cuanto se restringe a acciones vinculadas a obligaciones dinerarias, es decir, delitos que en su estructura contengan un contenido patrimonial determinado, y la asociación ilícita fiscal no lo tiene, es un delito autónomo, y por ese motivo es que el legislador no lo incluyó. Adicionó que ello implicó una decisión político criminal: no permitir que personas acusadas del delito más grave del régimen penal tributario se favorezcan con el programa de exteriorización y/o regularización fiscal.

Alegó que el Poder Ejecutivo tuvo una injerencia

indebida e inconstitucional, en tanto alteró el espíritu de la ley que pretendía reglamentar, e incluyó en los supuestos de extinción tipos penales no previstos por el legislador.

Puntualizó que la existencia "de asociaciones ilícitas fiscales no sólo lesiona la hacienda pública sino también el 'orden público', cuya lesión y transgresión no resultan regularizadas mediante un blanqueo de bienes ni mediante un pago dinerario, motivo por el cual entiende que la exteriorización de bienes realizada por los imputados no tiene aptitud para regularizar las transgresiones al orden y a la tranquilidad pública que resultaron lesionadas, merced al delito de asociación ilícita fiscal cometido por los acusados".

Con cita de algunos precedentes afirmó que la jurisprudencia es unánime respecto a la materia y la postura que el mismo tribunal había sostenido con relación al bien jurídico y la posibilidad de regularización por pago.

Finalmente, solicitó que se case la decisión impugnada e hizo reserva del caso federal.

b. Recurso de casación de la parte querellante (Dirección General Impositiva, Fisco Nacional – ARCA -ex AFIP)

La querella alegó que recurría por ambos supuestos del art. 456 del CPPN, pues consideró que la decisión contiene una errónea aplicación de la ley sustantiva y adjetiva, en la medida en que se pretende poner fin al proceso por aplicación errónea del decreto que reglamenta la Ley 27.743, incurriendo a su vez en arbitrariedad, por la falta de motivación.

Afirmó que "el Tribunal ha incurrido en una resolución arbitraria mediante el empleo equívoco de la normativa aplicable al caso" puesto que "no es posible

soslayar las exclusiones del art. 4 de la Ley 27.743" tal como argumentó la parte al contestar la vista conferida.

En esta línea alegó que los acusados se encuentran expresamente excluidos por el art. 4 de la ley, en tanto esta CFCP confirmó la decisión del Tribunal en lo que respecta al delito de asociación ilícita fiscal el 22/05/24 y por lo tanto existe una "condena en segunda instancia confirmada", resultando por tanto abarcados por la exclusión normativa.

Alegó que este es el criterio correcto, porque cuando "el legislador ha querido incluir un parámetro de firmeza en las instancias procesales a las que apunta lo ha hecho sin más preámbulos, exigiendo en esos casos puntuales ese requisito".

Agregó que "no resulta una cuestión antojadiza el orden de los artículos en esta secuencia lógica a aplicar; las previsiones de exclusión se ven reflejadas en el art. 4°, mientras que las de los efectos en las acciones penales lo son en el art. 5°, SOLO para los casos que no fueran excluidos por imperio del artículo anterior".

También arguyó que una lectura interpretativa de la ley 27.743, en comparación con sus homólogas anteriores (art. 10 de la ley 27.541 y art. 16 de la ley 27.562) se diferencia porque estas últimas expresamente han incluido en su redacción el requisito de sentencia firme para los sujetos que quedaban excluidos de los beneficios allí previstos.

Aseveró que "las leyes de amnistía fiscal, son dictadas en determinados momentos históricos, en los que por cuestiones de política criminal se decide priorizar ciertas circunstancias sobre otras, por ejemplo la recaudación por sobre la necesidad de perseguir penalmente determinadas conductas. No obstante ello, al ser normas

dictadas en el marco de situaciones de excepción, las mismas deben ser interpretadas con carácter estrictamente restrictivo".

Expresó que "no es posible permitirle al Poder Judicial una intromisión en la política criminal delineada y plasmada en las normas dictadas, y que aunque novedosas, tienen un fin concreto y limitado en el tiempo. Cercenar tales alcances, no implica más que una violación a la división de poderes, que se traduce en una arbitrariedad manifiesta, carente de motivación y contraria a los principios fundacionales de la República".

Concluyó que "la aplicación de la ley penal más benigna pretendida por la defensa y que fuera de recibo por parte del Tribunal, se torna un planteo abstracto" porque no puede considerarse más benigna "cuando es la propia ley que se pretende aplicar (en este caso la 27.743) la que expresamente excluye a los sujetos de marras de gozar de tales beneficios, lo que sin más impide avanzar a todo otro tipo de razonamiento".

Por otra parte, criticó la decisión por considerarla arbitraria, toda vez que consideró que el tribunal omitió tratar los argumentos introducidos por los acusadores, vinculados con la exclusión de los acusados a la aplicación de los beneficios dispuestos por la ley.

Finalmente, solicitó que se revoque el fallo cuestionado y se ordene la continuación del proceso.

Hizo reserva del caso federal.

III. a. Durante el término de oficina previsto en los arts. 465 primera parte y 466 del CPPN, se presentó la querella, que reiteró los agravios expuestos en el recurso.

También se presentó el Fiscal General, doctor Raúl O. Pleé, quien remarcó que el tribunal resolvió la procedencia de los beneficios contemplados en la ley 27.743 sin tener en cuenta la prohibición contenida en el inciso

j) del art. 4°, que excluye a los condenados -con condena confirmada en segunda instancia- con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia del nuevo régimen, que operó el 8 de julio de 2024.

Alegó que si bien ello basta para descalificar a la sentencia, en el caso FCB 39955/2019/TO1/14/CFC4 del 10/02/25 ya se había pronunciado en contra de la constitucionalidad del art. 1° del decreto 608/2024, en cuanto incluyó dentro del régimen de regularización excepcional de obligaciones tributarias, aduaneras y de la seguridad social, el delito de asociación ilícita fiscal (art. 15, inc. c de la ley 24.769).

Por su parte, la defensa de Julio Daniel Luján solicitó el rechazo de los recursos. Afirmó que la sentencia se encuentra motivada y que los argumentos de los acusadores no fueron considerados porque resultan inconducentes.

Arguyó que el planteo de la fiscalía y la querella sobre la exclusión invocada no procede porque no es aplicable al artículo 5° de la ley 27.743, ya que esta no abarca a todos los beneficios previstos en la ley, sino sólo a los del artículo 7° -liberación de multas- y 8° -liberación de intereses por obligaciones canceladas con anterioridad al 31.03.2024- conforme lo dispuesto expresamente en el último párrafo de cada uno de ellos.

Agregó que el legislador contaba con variados caminos para disponer la exclusión sostenida por los recurrentes y no adoptó ninguno de ellos.

En lo relativo a la invocada inconstitucionalidad del decreto 608/2024 afirmó que tampoco puede prosperar porque los argumentos no constituyen una crítica a la sentencia sino una mera disconformidad con lo expuesto por el Tribunal, por lo cual entendió que el recurso es

formalmente inadmisible.

En esta línea, alegó que el tribunal refutó con sólida argumentación lógica y jurídica la invocación de jurisprudencia anterior a la ley 27.743 y el decreto 608/2024, en tanto señaló que lo resuelto se diferencia de las sentencias anteriores -en particular la dictada por esta Cámara- en que la nueva normativa explícitamente comprende el delito de asociación ilícita fiscal.

Añadió que el Fiscal omitió considerar el principio *pro homine* y que la finalidad de las leyes de moratoria es restablecer un clima de paz social y generar fuerte aumento de ingresos fiscales.

Expresó que la ley 27.743 establece la extinción de la acción penal, sin efectuar diferenciación o exclusión alguna y que los recurrentes pretenden que esta ausencia de diferenciación constituya una exclusión, contrariando la intención del legislador plasmada en la ley, los principios de interpretación normativa y los propios argumentos del MPF.

Aseveró que, cuando el legislador ha pretendido efectuar alguna diferenciación respecto de ciertos tipos delictivos, lo formuló de manera expresa.

Señaló que el argumento resulta contrario a lo expuesto por el MPF y la ARCA respecto de la invocada exclusión subjetiva en virtud de la condena en segunda instancia. Ello, en tanto entiende que el MPF pretende que el delito de asociación ilícita fiscal no está incluido en las disposiciones del art. 5°, pero si en las del inc. j) del artículo 4°, cuando en ninguno de estos textos se efectúa diferenciación alguna.

Remarcó que en ninguno de los dos artículos se prevé la exclusión de la asociación ilícita fiscal, lo que conduce al rechazo de los recursos intentados.

Adicionó que, conforme los principios que

gobiernan la interpretación no puede presumirse la inconsecuencia del legislador, y que en el caso se ha ocupado de consignar explícitamente y con precisión las exclusiones y diferenciaciones que ha pretendido, por lo que la omisión de excluir el delito de asociación ilícita fiscal, no fue un descuido, sino una muestra clara de que su intención no fue excluirlo.

También argumentó que el decreto reglamentario no es contrario a la finalidad de la ley 27.743 dado que esta pretende restablecer la paz social y generar un incremento de los ingresos fiscales.

Afirmó que, incluso cuando el delito de asociación ilícita fiscal es autónomo, no es independiente y que como reconoce el recurrente, el delito de asociación ilícita también lesiona la hacienda pública, por lo que la finalidad recaudatoria de las leyes de moratoria, se condice con la inclusión de la extinción de la acción por este delito.

Finalmente manifestó que las disposiciones del decreto 608/2024 son acordes a las de la ley 27.743 y a las decisiones de política criminal del legislador, por lo que su constitucionalidad es concluyente.

Por todo ello, solicitó que se rechacen los recursos de los acusadores.

b. Con fecha 25 de junio se celebró la audiencia del art. 465 último párrafo, en función del art. 468, ambos del CPPN, oportunidad en la que informó oralmente la defensa particular de Luis Fernando Cuello, que también realizó una presentación por escrito.

La defensa, luego de hacer un resumen de las distintas decisiones que se fueron dictando en el marco de este proceso, y de su estado actual -en tanto se encuentra en trámite la queja ante la CSJN- argumentó con relación a

la exclusión prevista en el art. 4, inc. J de la ley 27.743 y a la interpretación que considera que debe efectuarse de la expresión “condena confirmada en segunda instancia”.

Al respecto, alegó que la misma ley utiliza la expresión “condena confirmada en segunda instancia” y “sentencia firme” de manera similar y que por ello se le debe dar un único sentido.

Afirmó que en el caso no hay sentencia firme, por encontrarse pendiente el recurso de queja ante la CSJN y que no hay condena porque no hay pena fijada.

Agregó que Cuello no se acogió al régimen de regularización de la ley 27.743 porque cuando entró en vigencia, todas sus obligaciones estaban canceladas.

Argumentó que, aún de entenderse que la sentencia está firme o que hay condena confirmada en segunda instancia, el decreto reglamentario 608/24 resulta ser ley penal más benigna, aplicable con efecto retroactivo. Al respecto, señaló que la ley 27.743 zanjó la discusión que existía sobre si estaba incluido el delito de asociación ilícita fiscal, en tanto lo incluye expresamente, lo que denota una modificación de la valoración social del ilícito.

Finalmente, arguyó que el decreto reglamentario no es inconstitucional, porque no desvirtúa el espíritu de la ley, en tanto esta última se refiere a “todas las acciones penales tributarias” en sentido amplio, mientras que el decreto especifica cuáles son esas acciones, incluyendo expresamente la asociación ilícita fiscal.

Añadió que la finalidad de la norma es recaudatoria, por lo tanto, declarar su inconstitucionalidad una vez efectuados los pagos, sería injusto, desproporcionado y arbitrario. Expresó que la inclusión de la asociación ilícita fiscal es un incentivo para que más personas decidan acogerse al régimen de

regularización y permite al estado mejorar su recaudación.

Expuso que el Ministerio Público Fiscal no demostró por qué el decreto reglamentario resulta excesivo, en tanto realizó un resumen de decisiones anteriores a su vigencia en las que no se analizó la constitucionalidad de la inclusión del delito en el decreto que se pretende inconstitucional.

Finalmente, hizo reserva del caso federal.

También presentó escrito de breves notas la defensa particular de Rubén Ceva en el que solicitó que se rechacen los recursos interpuestos y se confirme el sobreseimiento dictado por el tribunal.

Alegó que los agravios de los acusadores fueron respondidos por el tribunal por lo que debe desestimarse la crítica relativa a la arbitrariedad del fallo por falta de respuesta. Arguyó que los recurrentes se limitaron a manifestar su disconformidad con la decisión impugnada.

Luego, consideró que la ley 27.743 resulta más benigna, por haber incluido al delito de asociación ilícita fiscal, lo que determina el rechazo de los recursos.

También señaló que el planteo de inconstitucionalidad del decreto 608/2024 es improcedente porque el Poder Ejecutivo Nacional ejerció una facultad propia general prevista en el art. 99, inc. 2 de la CN, de reglamentar las leyes, y porque iría en contra de la inveterada jurisprudencia de la CSJN.

Finalmente hizo reserva del caso federal.

Por su parte, la defensa de Julio Daniel Luján se remitió a los fundamentos expuestos en la presentación anterior.

En esa oportunidad, se presentó además la Agencia de Recaudación y Control Aduanero, que argumentó que se aplicó de manera errónea la ley sustantiva y adjetiva,

circunstancia que le ocasionó un grave perjuicio y reeditó los argumentos ya expuestos en el recurso, por lo que pidió que se revoque el fallo.

En consecuencia, las actuaciones quedaron en estado de ser resueltas.

IV. Previo a entrar al fondo del asunto, para una adecuada comprensión, corresponde realizar una reseña de los antecedentes del caso traído a estudio.

Con fecha 9 de agosto de 2021 el Tribunal Oral en lo Criminal Federal N° 2 de Córdoba, en lo que aquí interesa, resolvió, con relación a:

Fernando Luis Cuello declararlo autor penalmente responsable del delito de Asociación Ilícita Tributaria, en calidad de jefe (causa FCB 62000069/2008), partícipe necesario del delito de Evasión Agravada (hecho 1) y Apropiación Indebida de Tributos (hechos 2 al 28) (causa FCB 35148/2014) y partícipe necesario del delito de Evasión Agravada (2 hechos) y Apropiación Indebida de Tributos (hechos 3 al 27) (causa FCB 21258/2016), todo en concurso real e imponerle la pena de 6 años y 6 meses de prisión, multa de 90.000 pesos, 6 años y 6 meses de inhabilitación especial para ejercer el comercio de granos y actividades vinculadas a éste, accesorias legales y costas del proceso.

Rubén Adolfo Ceva declararlo coautor penalmente responsable del delito de Asociación Ilícita Tributaria (causa FCB 62000069/2008) y partícipe necesario del delito de Evasión Agravada (2 hechos) y Apropiación Indebida de Tributos (hechos 3 al 27) (causa FCB 21258/2016), todo en concurso real e imponerle la pena de 5 años y 6 meses de prisión, multa de 90.000 pesos, 6 años de inhabilitación especial para ejercer como Contador Público Nacional, accesorias legales y costas del proceso.

Jorge Ricardo Ferrer declararlo coautor penalmente responsable del delito de Asociación Ilícita

Tributaria (causa FCB 62000069/2008) y coautor del delito de Evasión Agravada (2 hechos) y Apropiación Indebida de Tributos (hechos 3 al 27) (causa FCB 21258/2016), todo en concurso real e imponerle la pena de 5 años de prisión, multa de 90.000 pesos, 5 años de inhabilitación especial para ejercer el comercio de granos y actividades vinculadas a éste, accesorias legales y costas del proceso.

Sergio Luis Guevara declararlo coautor penalmente responsable del delito de Asociación Ilícita Tributaria (causa FCB 62000069/2008) y coautor del delito de Evasión Agravada (2 hechos) y Apropiación Indebida de Tributos (hechos 3 al 27) (causa FCB 21258/2016) todo en concurso real e imponerle la pena de 5 años de prisión, multa de pesos noventa mil ($90.000), 5 años de inhabilitación especial para ejercer el comercio de granos y actividades vinculadas a éste, accesorias legales y costas del proceso).

Julio Daniel Luján declararlo coautor penalmente responsable del delito de Asociación Ilícita Tributaria (causa FCB 62000069/2008) y autor del delito de Evasión Agravada (hecho 1) y Apropiación Indebida de Tributos (hechos 2 al 28) (causa FCB 35148/2014) todo en concurso real e imponerle la pena de 4 años de prisión, multa de pesos cincuenta mil ($50.000), 4 años de inhabilitación especial para ejercer el comercio de granos y actividades vinculadas a éste, accesorias legales y costas del proceso.

Daniel Ramón Pelayes declararlo coautor penalmente responsable del delito de Asociación Ilícita Tributaria e imponerle la pena de 4 de prisión, 4 años de inhabilitación especial para ejercer el comercio de granos y actividades vinculadas a éste, y multa de 50.000 pesos, accesorias legales y costas del proceso.

Finalmente, declarar partícipes secundarios

penalmente responsables del delito de asociación ilícita tributaria a Diego Gastón Ludueña, Rosendo César González y Rubén Omar Di Primio (y a Néstor Rubén Beltrame, Miguel Ángel Ortega, Matías Elvio Giuggioloni y Horacio Omar Cismondi -que no recurrieron el fallo) e imponerles la pena de 2 años y 6 meses de prisión, en forma de ejecución condicional, multa de 20.000 pesos y costas del proceso.

Posteriormente, a raíz del pedido efectuado por las defensas, el Tribunal Oral en lo Criminal Federal N° 2 de Córdoba, el 11/10/22 resolvió: "1. SUSPENDER el proceso penal seguido a Julio Daniel LUJAN (…) en relación a los hechos 1 a 15 y 17 a 28 del Expediente *FCB 35148/2014* de conformidad a lo establecido por el artículo 6, inc. "c", art. 11 de la ley 27.653 y art. 16 de la ley 27.541. 2. DECLARAR la EXTINCIÓN DE LA ACCION PENAL en favor de Julio Daniel LUJAN (…) y en consecuencia dictar el SOBRESEIMIENTO del delito de Apropiación Indebida de Tributos, prevista y penada por el art. 6°, de la Ley 24.769 en relación al hecho 16 de la presente causa *(causa FCB 35148/2014)* por haberse acogido al "*Régimen de Alivio Fiscal para fortalecer la salida económica y social a la pandemia generada por el Covid-19 -Ley 27.653*". *(causa FCB 35148/2014)*, todo ello de conformidad a lo establecido por el artículo 6, inc. "c", art. 11 de la ley 27.653 y art. 16 de la ley 27.541. 3. DECLARAR LA EXTINCIÓN DE LA ACCION PENAL en favor de Adolfo CEVA, (…) Jorge Ricardo FERRER (…) y Sergio Luis GUEVARA (…) y en consecuencia SOBRESEER a los nombrados respecto del delito de evasión agravada -dos hechos- y de la apropiación indebida de tributos -hechos 3 a 27 *(causa FCB 21258/2016)* todo ello de conformidad a lo establecido por el artículo 6, inc. "c", art. 11 de la ley 27.653 y art. 16 de la ley 27.541".

También el 7 de diciembre de 2022 el Tribunal Oral en lo Criminal Federal N° 2 de Córdoba, resolvió, por

mayoría, en lo que aquí interesa: "II. Suspender el proceso penal seguido a Fernando Luis Cuello (…) en relación a los hechos 1 a 15 y 17 a 28 del Expediente 35148/2014 conforme lo establecido por los artículos 6 inc "c"; 11 de la ley 27653 y art. 16 de la ley 27541; III. Declarar la extinción de la acción penal en favor de Fernando Luis Cuello (…) y en consecuencia Sobreseer al nombrado del delito de Apropiación Indebida de Tributos, prevista y penada por el art. 6 de la ley 24769 en relación al hecho 16 de la causa 35148/2014 por acogimiento del coimputado *al Régimen de alivio fiscal para fortalecer la salida económica y social a la pandemia generada por el Covid 19* –arts. 6 inc. "c"; 11 de la ley 27653 y art. 16 de la ley 27541; IV. Declarar la extinción de la acción penal en favor de Fernando Luis Cuello (…) y en consecuencia Sobreseer al nombrado respecto del delito de Evasión de tributos agravada-dos hechos y Apropiación Indebida de Tributos –hechos 3 a 27- causa 21258/2016, por acogimiento de los coimputados al *Régimen de alivio fiscal para fortalecer la salida económica y social a la pandemia generada por el Covid 19* –arts. 6 inc "c"; 11 de la ley 27653 y art. 16 de la ley 27541 (…) V. No hacer lugar a la solicitud de Sobreseimiento por extinción de la acción penal por pago o a suspensión de la acción penal por regularización de las 'obligaciones respectivas', referidos en el art. 6 inc."c" de la ley 27.653, en relación al delito de Asociación Ilícita Fiscal, solicitada por las defensas técnicas de Fernando Luis CUELLO, Julio Daniel LUJAN, Rubén Adolfo CEVA, Jorge Ricardo FERRER y Sergio Luis GUEVARA por improcedente".

Luego, el 22/05/2024 esta Sala resolvió: "I. RECHAZAR, por mayoría, los recursos de casación interpuestos por la defensa particular de Diego Gastón Ludueña, con costas, y la defensa oficial de Omar Rosendo

González y Rubén Omar Di Primio, sin costas (arts. 456, 470, 530 y cc. C.P.P.N.). II. HACER LUGAR PARCIALMENTE, sin costas, a los recursos de casación deducidos por las defensas de Fernando Luis Cuello, Rubén Adolfo Ceva, Jorge Ricardo Ferrer, Sergio Luis Guevara, Julio Daniel Luján y Daniel Ramón Pelayes; anular parcialmente la sentencia en lo que se refiere a las penas impuestas y remitir las actuaciones a su origen, a fin de que se tome razón de lo aquí resuelto y, por intermedio de quien corresponda, se sortee a un nuevo Tribunal para que, previa audiencia contradictoria con la intervención de las partes, fije nueva sanción a los nombrados (arts. 456, 470, 471 y 530 y cc. del CPPN). III. ESTAR A LO RESUELTO por esta Sala II con fecha 9/6/22 (Reg. 683/22) respecto de los hechos 1 a 15 y 17 a 28 por los que fueran condenados Fernando Luis Cuello y Julio Daniel Luján, atento a la suspensión de la acción oportunamente dispuesta".

Tras ello, el 23 de octubre de 2024 esta Sala declaró inadmisibles los recursos extraordinarios interpuestos por las defensas particulares de Fernando Luis Cuello, Jorge Ricardo Ferrer, Sergio Luis Guevara, Rubén Adolfo Ceva, Julio Daniel Luján, con costas – por mayoría- y las defensas oficiales de Omar Rosendo González y Daniel Ramón Pelayes, sin costas (Reg. 1315/24).

Conforme surge del sistema Lex100 se encuentran en trámite ante la CSJN los recursos de queja, por extraordinario denegado, de los acusados Ceva, Ferrer, Pelayes, Luján y González.

Devuelto el caso al Tribunal Oral, el 26/12/24, los sentenciantes resolvieron: "1) DECLARAR la EXTINCIÓN DE LA ACCION PENAL en favor de Julio Daniel LUJAN (…) en relación a los hechos 1 a 15 y 17 a 28 del Expediente FCB 35148/2014 y en consecuencia dictar el SOBRESEIMIENTO del delito de Evasión Agravada (hecho 1) y Apropiación Indebida

de Tributos (hechos 2 al 15 y 17 al 28) (causa FCB 35148/2014) (art. 2, inc. "d" y 6 de la Ley 24.769) en relación a estos hechos mencionados por haberse acogido al "Régimen de Alivio Fiscal para fortalecer la salida económica y social a la pandemia generada por el Covid-19 – Ley 27.653", todo ello de conformidad a lo establecido por los artículos 6, inc. "c", art. 11 de la ley 27.653 y art. 16 de la ley 27.541. 2) DECLARAR la EXTINCIÓN DE LA ACCION PENAL en favor de Fernando Luis CUELLO (…) en relación a los hechos 1 a 15 y 17 a 28 del Expediente FCB 35148/2014 y en consecuencia dictar el SOBRESEIMIENTO del delito de Evasión Agravada (hecho 1) y Apropiación Indebida de Tributos (hechos 2 al 15 y 17 al 28) (causa FCB 35148/2014) (art. 2, inc. "d" y 6 de la Ley 24.769) en relación a estos hechos mencionados por haberse acogido al "Régimen de Alivio Fiscal para fortalecer la salida económica y social a la pandemia generada por el Covid-19 –Ley 27.653", todo ello de conformidad a lo establecido por el artículos 6, inc. "c", art. 11 de la ley 27.653 y art. 16 de la ley 27.541".

En esa misma fecha, por mayoría, resolvieron "DECLARAR la extinción de la acción penal seguida en contra de los imputados Sergio GUEVARA, Jorge Ricardo FERRER, Rubén Adolfo CEVA, Julio Daniel LUJAN, Fernando Luis CUELLO y Diego Gastón LUDUEÑA en relación al hecho calificado legalmente como Asociación Ilícita Fiscal (art. 15, inc. "c", Ley 24.769 y Ley 27.743 y su Decreto Reglamentario 608/2024) y, en consecuencia, disponer el SOBRESEIMIENTO de los nombrados (arts. 334 y 336 inc. 1, CPPN), por aplicación retroactiva de ley penal más benigna (art. 2, CP y arts. 18 y 75 inciso 22 de la Constitución Nacional; 11.2 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos; 9 de

la Convención Americana sobre los Derechos Humanos y 15.1 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos)".

Contra esta última decisión es que los acusadores interpusieron los recursos de casación bajo examen.

V. Ahora bien, a fin de dar respuesta al planteo de los recurrentes, amerita previamente repasar los fundamentos expuestos por la mayoría del tribunal -conformada por las juezas Costa y Prado- para declarar la extinción de la acción penal y sobreseer a Guevara, Ferrer, Ceva, Luján, Cuello y Ludueña en orden al delito de asociación ilícita fiscal, por aplicación retroactiva de ley penal más benigna.

Del fallo cuestionado se desprende que, para hacer lugar al pedido de las defensas, las magistradas concluyeron que la ley 27.743 y el art. 1 del Decreto 608/2024 del PEN que la reglamenta, incluye al delito de asociación ilícita fiscal entre los susceptibles de extinción de la acción penal.

Con relación a la inconstitucionalidad del decreto reglamentario planteada por el MPF, valoraron que el Poder Ejecutivo, al dictarlo actuó dentro del marco del art. 99, inc. 2 de la CN, en tanto "no hace más que puntualizar —en forma limitada— los tipos penales delictivos pasibles de acceder al régimen de regularización, ante la deficiente técnica legislativa utilizada en la redacción de la norma".

Añadieron que en el debate parlamentario se hizo una mención genérica que englobaba a tipos penales tributarios y aduaneros, como así también a delitos comunes vinculados a aquellos, y ello denota que la reglamentación no incurrió en extralimitación alguna.

Concluyeron que "una interpretación literal, integral y sistemática de la norma y del propio examen del debate parlamentario" lleva a afirmar "que la liberación

prevista en la Ley 27743 y su reglamento incluyen al delito de asociación ilícita fiscal previsto en el art. 15 inc. c) de la Ley 24.769”.

En torno a lo solicitado por las defensas, justipreciaron que las moratorias y blanqueos que han establecidos amnistías fiscales debían ser analizadas desde una perspectiva amplia ya que “resultan ser un salvataje para los contribuyentes, con la condonación de una obligación tributaria y la consecuente inmunidad de enjuiciamiento penal” pero que “no puede obviarse que adicionalmente acarrean beneficios para la Administración, ya que generan un fuerte aumento en los ingresos fiscales y una mejora en el cumplimiento futuro de las obligaciones tributarias”.

Señalaron que la ley N° 27.743 es similar a anteriores regímenes de moratoria y blanqueo de nuestro país, aunque se diferencia porque al especificar el catálogo de delitos susceptibles de extinción de la acción penal, el decreto reglamentario incluye de forma expresa a la asociación ilícita fiscal.

Argumentaron que “es notorio que el legislador no tuvo la intención de excluir al delito de asociación ilícita fiscal en la aplicación de la Ley N° 27.430”.

Recordaron que los imputados se acogieron a los beneficios de la Ley 27.653 y ello motivó el dictado del sobreseimiento de Guevara, Ferrer, Ceva, Luján, Cuello y Ludueña por los delitos de evasión simple y agravada, según el caso, y por los delitos de apropiación indebida de tributos. En tanto —por mayoría—no hacieron lugar al sobreseimiento por extinción de la acción penal por pago o de suspensión de la acción penal por regularización de las obligaciones respectivas, referidos en el art. 6 inciso “c” de la Ley 27653, en relación con el delito de asociación

ilícita fiscal, en tanto entonces “a diferencia de lo que sucede hoy, el delito de asociación ilícita fiscal no era señalado por la norma, en forma expresa”.

De tal modo, justipreciaron que “la novación legislativa acaecida en la materia habilita una nueva instancia de consideración del tópico, por fuera de lo antes decidido en el proceso. En efecto, el dictado de la nueva norma y, con ella la consideración de la sucesión de leyes en el tiempo, abre juego a la posibilidad de aplicación retroactiva de la ley penal más benigna, según fue planteado por las defensas”.

En esta línea, consideraron que la ley 27.743 resulta más benigna que la anterior, desde que -por fuera de cualquier duda que generara la norma anterior- excluye en forma expresa de reproche penal a la asociación ilícita fiscal.

Por su parte, el juez que votó en disidencia, consideró que correspondía declarar la inconstitucionalidad del art. 1 del Decreto Reglamentario 608/2024, por subvertir el espíritu y finalidad de la ley reglamentada, y no hacer lugar al pedido de sobreseimiento de los acusados.

Ello, en tanto interpretó que el decreto excede el espíritu de la ley 27.743, pues del mensaje de envío del proyecto de ley del PEN surge expresamente que ambos regímenes persiguen mejorar los niveles de recaudación, mientras que del debate parlamentario no surge la más mínima referencia a la posibilidad de extinguir la acción penal en relación al referido tipo penal.

Añadió que las leyes de amnistía fiscal exigen para la obtención del beneficio que el contribuyente regularice su situación fiscal -sea abonado todo lo adeudado o acogiéndose a un plan de pagos- y que al tratarse la asociación ilícita fiscal de un delito de peligro abstracto, que para su configuración no exige la

concreción de una efectiva lesión al bien jurídico tutelado, es que resulta conceptual y materialmente imposible que pueda estar alcanzado por las leyes de amnistía fiscal.

Ahora bien, en razón de todo lo hasta aquí expuesto, adelanto que considero que asiste razón a los recurrentes y corresponde anular el fallo impugnado, toda vez que conforme surge de su lectura, el tribunal oral omitió dar tratamiento a uno de los puntos introducidos por los acusadores, que fuera señalado por estos como prioritario y dirimente para la solución del caso.

Nótese que, al contestar la vista corrida a raíz del pedido de sobreseimiento por extinción de la acción efectuado por las defensas, los acusadores opinaron que este debía rechazarse.

Al respecto, tanto el Ministerio Público Fiscal como la querella resaltaron que los imputados no pueden acceder a la extinción de la acción penal por aplicación de la ley 27.743 respecto del delito de asociación ilícita fiscal, porque el art. 4 de la mencionada ley, en el inc. J, los excluye expresamente.

Especificaron que en el presente caso existe una decisión de segunda instancia, anterior a la fecha de entrada en vigencia de la ley, que confirmó el fallo condenatorio de los acusados por el delito de asociación ilícita fiscal.

En suma, los recurrentes plantearon al tribunal como primer obstáculo para que proceda el pedido de las defensas, el estado procesal del caso y lo que la norma señalada dispone, y nada de lo alegado en este sentido fue siquiera abordado por el tribunal, que únicamente se avocó a analizar el planteo subsidiario, vinculado con la

inconstitucionalidad del decreto 608/2024, reglamentario de la ley 27.743.

Así, la circunstancia de no haber dado respuesta a una cuestión que resultaba fundamental para la resolución del caso impone nulificar la decisión impugnada de conformidad con la doctrina de la arbitrariedad elaborada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Cabe resaltar que toda decisión jurisdiccional debe cumplir con el requisito de fundamentación, tal como exige el artículo 123 *íbidem*, que configura una garantía constitucional establecida en favor de las partes para garantizar la posibilidad de ejercer el derecho al recurso (art. 8.2.h, CADH) y el control de los actos de gobierno (Fallos: 294:410; 301:909; 306:1111; 313:1222; 314:346 y 323:4028, entre otros).

En estos términos, la cuestión justificaba que los sentenciantes dieran respuesta al puntual y principal argumento de los acusadores, tal como estos alegaron también al recurrir.

Consecuentemente, no habiéndose valorado la totalidad de los antecedentes necesarios y conducentes para la adecuada solución del caso (Fallos, 268:48 y 393; 295:790; 306:1095) la decisión luce arbitraria y, por tanto, corresponde invalidarla.

Por ello, propongo al acuerdo hacer lugar, sin costas, a los recursos deducidos por el Ministerio Público Fiscal y la parte querellante, anular la sentencia impugnada, apartar a los magistrados intervinientes y remitir las actuaciones a su origen a fin de que con otra integración y previa intervención de las partes, se dicte un nuevo pronunciamiento de acuerdo con los parámetros aquí sentados, sin que lo expuesto implique adelantar opinión sobre el fondo de la cuestión (arts. 173, 471, 530 y cc. del CPPN).

Tal es mi voto.

El señor juez **Alejandro W. Slokar** dijo:

Maguer la ignorancia en el pronunciamiento atacado del planteo del Ministerio Público Fiscal y la parte querellante en orden a la exclusión prevista en el art. 4, inc. j, de la Ley n° 27.743, extremo que *per se* lo descalifica como decisión judicial válida, se impone atender el reclamo de inconstitucionalidad del Decreto PEN n° 608/2024 formulado por la *vindicta* pública.

Ello, por cuanto en las especificidades del *sub lite* y en razón del criterio sentado por el cimero tribunal (*Vid.* Fallos: 347:1137), deviene insoslayable afirmar la incompatibilidad constitucional del Decreto PEN n° 608/24, en tanto corrompe el orden jurídico respecto del reparto competencial de potestades democráticas, como también repugna a las bases estructurantes de la igualdad en un Estado de Derecho, en tanto matrices de valores del magno texto.

I. Desvío de poder y exigencias democráticas.

Al efecto, corresponde memorar que mediante la sanción de la Ley n° 27.743 intitulada "Medidas Fiscales Paliativas y Relevantes", se instituyó en su Título I un "Régimen de regularización excepcional de obligaciones tributarias, aduaneras y de [la] seguridad social", y en el Título II un "Régimen de regularización de activos".

Así es: en ambos regímenes se establecieron una serie de beneficios fiscales y procesales que, de acuerdo a las particularidades de la adhesión efectuada por el contribuyente, conllevarían a la suspensión o a la extinción de las acciones penales en curso.

En este sentido, es dable evocar -en cuanto aquí atañe- que el modelo previsto en el Título I instauró, en el art. 5, que el acogimiento a este sistema: "…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".

Así también se estableció por ley que: "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".

La unidad textual es prístina en lo atingente al sentido y alcance de la ley: el universo aparece restringido a conductas referidas a obligaciones dinerarias, esto es, a aquellos ilícitos que en su núcleo contengan un contenido patrimonial directo y determinado, cuya acción pueda extinguirse por medio del pago. Tal, conforme el espíritu recaudatorio de la norma, sobre el que se volverá.

No obstante, a su turno, el órgano ejecutivo mediante el referido Decreto Reglamentario n° 608/24, incluyó -en lo que aquí interesa- al delito de asociación ilícita fiscal (art. 15, inc. c, del Régimen Penal Tributario del Título IX de la Ley n° 27.430 y sus modificatorias) dentro de las significaciones jurídicas susceptibles de adherir a los beneficios del régimen previsto en el Título I de la Ley n° 27.743.

Ahora bien; en el examen de la especie, dable es advertir que el Poder Ejecutivo Nacional al incluir el delito de asociación ilícita fiscal entre los tipos susceptibles de ser amnistiados por aplicación del art. 5 de la Ley n° 27.743, excedió las facultades que el art. 99, inc. 2, de la CN le otorga al Presidente de la Nación para expedir las instrucciones y reglamentos necesarios para la ejecución de las leyes.

Sobre el particular, deviene insoslayable destacar que del análisis del debate parlamentario no surge referencia alguna acerca de la posibilidad de incorporar el delito de asociación ilícita fiscal dentro de las figuras pasibles de extinguir la acción penal por el acogimiento a la ley.

Bien es cierto que el art. 99 inc. 2 de la Constitución Nacional consagra en el presidente de la Nación atribuciones reglamentarias. Mas, en el ejercicio de estas facultades constitucionalmente conferidas, está prohibido -luego, es ilícito- alterar las leyes, sea agregando o suprimiendo supuestos que desatiendan su finalidad (*Vid*. Fallos: 148:430; 269:393).

Nótese que el formato republicano consagrado en el art. 1° CN resulta en un mecanismo nuclear de organización del Estado: la separación y tripartición de poderes. Ello se complementa desde la letra constitucional del art. 33 con el "principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno" y con la noción de "sistema democrático", tal la expresión utilizada en el art. 36 del magno texto.

Lo estatuido en ley superior, constituye una técnica organizativa que se caracteriza por desconcentrar las decisiones estatales, que son asignadas a diferentes órganos, de manera de impedir el peligro que conlleva el

monopolio del poder del Estado en una única autoridad. Luego, un gobierno limitado por normas, la existencia de frenos y contrapesos a través de controles recíprocos ("checks and balances"), junto a la vigencia efectiva de los derechos, devienen elementos constitutivos para nuestro pueblo de la nación.

En este esquema, el Congreso Nacional guarda una posición nodal en la asignación de la Constitución: la producción de la ley – en tanto forma primordial de creación del Derecho-, precedida de un proceso deliberativo público y abierto, mediante el debate de mayorías y minorías expresivas del pluralismo partidario característico de nuestro sistema político.

Y además de este fundamento propiamente republicano, gravita el significativo principio federal, habida cuenta que en el Congreso de la Nación se encuentran representados los pueblos de las provincias, lo que deviene en un mecanismo complejo de elaboración de normas, por cuanto arroja –de menos- un doble control, en tanto las leyes son debatidas y votadas en el seno de cada cámara. Así se refleja la voluntad soberana del pueblo.

En definitiva, la atribución de una potestad exclusiva que tiene a su cargo el Congreso se expresa en el principio de reserva de ley que gobierna tanto la materia penal como la tributaria.

De otra banda, no debe dejar de apuntarse que el Poder Ejecutivo Nacional -además- al arrogarse una competencia exclusiva del Congreso de la Nación, también fijó en su regulación la amnistía impropia de un delito que no fue incluido por el legislador en la norma aprobada.

Sobre el extremo, cabe apuntar que una amnistía: "Por tratarse de una ley desincriminatoria, debe serlo en sentido material y formal, es decir, dictada por el Congreso Nacional (o por el órgano con poder constitucional

para criminalizar primariamente), porque sólo puede desincriminar la autoridad con poder para tipificar. De allí que, en el orden nacional, el art. 75 inc. 20 de la CN establezca que es al Congreso de la Nación al que le corresponde dictar amnistías generales" (Zaffaroni, E. Raúl, et. al., "Derecho Penal. Parte General", 2° edición, Buenos Aires, Ediar, 2002, p. 124).

De adverso, el presidente se atribuye una competencia única del Congreso Nacional, dando lugar a un nuevo régimen, ciertamente ajeno al previsto por los constituyentes argentinos desde 1853.

"Democracias delegativas", fue el nombre que O´Donnell utilizó para describir a gobiernos electos en los que el poder se ejerce abusando de los límites constitucionales para su autoridad, a menudo gobernando únicamente a través de facultades extraordinarias o de emergencia (O´Donnell, Guillermo, "Democracia delegativa", H. Quiroga, Hugo y O. Jazzetta, coords., Prometeo, Buenos Aires, 2024).

Parte de este modelo es también denunciado contemporáneamente como "autocracia electiva": "Las elecciones mediante sufragio universal no son prueba suficiente de la existencia de una democracia. Pero no solo porque la democracia es un régimen exigente, que requiere que se cumplan muchas condiciones y precondiciones, sino porque la institución del sufragio universal es de por sí compatible con el régimen opuesto a la democracia: la autocracia. 'Democracia' no significa en absoluto 'gobierno con el consenso del pueblo'. Las autocracias que marcaron la historia del siglo XX han gozado por mucho tiempo de un amplio consenso popular. Ciertamente, el hecho de que aquel consenso no quedara expresa y explícitamente certificado en elecciones regulares y periódicas es inmensamente

relevante. No obstante, si el poder del elector queda sustancialmente reducido a la designación de un guía supremo (en latín: *dux*), el vínculo entre elecciones y democracia desaparece. Se puede ir a votar, se puede elegir, seleccionar, pero no estamos ya en un régimen de democracia, sino de autocracia electiva" (Bovero, Michelangelo, "Autocracia electiva" en "Revista Jurídica de la Universidad de Palermo", Año 21, N° 1, 2023, p. 7 y ss.).

De tal suerte, el establecimiento de límites que acoten la autoridad del gobierno y garanticen la rendición de cuentas (*accountability*) se convierte en reto para la especie, de modo de preservar el papel esencial de un Judicial independiente y eficaz, en tanto guardián último del imperio de la ley.

II. La amnistía tributaria frente a la Justicia Social.

Sobre el marco constitucionalmente definido, cabe recordar que el Poder Ejecutivo mediante nota dirigida al Congreso de la Nación remitió el proyecto de la Ley n° 27.743, con fundamento en la "…grave crisis económica y fiscal que afecta seriamente el funcionamiento del Estado" y señaló que ante esta situación: "…el Estado Nacional se encontr[aba] obligado a balancear sus cuentas fiscales, debiendo para ello apoyarse en dos pilares fundamentales: la reducción del gasto público y la mejora en la recaudación impositiva".

Por tal motivo, en esa oportunidad, se destacó que: "…las primeras medidas del presente proyecto ref[erían] al Régimen de Regularización Excepcional de Obligaciones Tributarias, Aduaneras y de [la] Seguridad Social (Título I) y al Régimen de Regularización de Activos (Título II)", y que estos sistemas: "…t[enían] por fin abordar en forma directa el complejo escenario […],


#35819545#467992653#20250820140615067

ofreciendo opciones para reincorporar a los contribuyentes que opten por adherir a estos y aliviando la situación financiera del país al efectivizar el cobro inmediato de impuestos adeudados u omitidos".

A partir de este contexto, nótese que el Alto Tribunal lleva dicho que la ya referida potestad reglamentaria reconocida al Poder Ejecutivo Nacional en el artículo 99, inciso 2° CN habilita para establecer condiciones o requisitos, limitaciones o distinciones que, aun cuando no hayan sido contempladas por el legislador de una manera expresa, si se ajustan al espíritu de la norma reglamentada o sirven, razonablemente, a la finalidad esencial que ella persigue, son parte integrante de la ley reglamentada y tienen la misma validez y eficacia que ésta (Fallos: 316:1239; 319:3241; 322:1318; 323:2395; 324:3345; 337:149, entre tantos otros).

A más, supo advertirse que en tanto una disposición reglamentaria desconoce o restringe irrazonablemente derechos que la ley reglamentada otorga, o de cualquier modo subvierte su espíritu y finalidad, ello contraría la jerarquía normativa y configura un exceso en el ejercicio de las atribuciones que la propia Constitución concede al Poder Ejecutivo (Fallos: 318:1707, entre muchos).

En esta dirección, menester es reiterar que la ley guarda un denodado propósito recaudatorio, el cual aparece reglamentariamente desvirtuado, en tanto la inclusión de la asociación ilícita tributaria, -contrariando la voluntad del Congreso Nacional- además de violentar el orden competencial constitucional, lejos está de contribuir a la mejora en los ingresos públicos sino, antes, a consagrar odiosos privilegios para beneficiar a organizaciones criminales.

Cabe señalar que este colegio al pronunciarse respecto de los recursos presentados por las defensas contra la sentencia condenatoria en orden al delito de asociación ilícita fiscal, señaló que el bien jurídico afectado por la figura endilgada se conformaba, de un lado, por el orden o la tranquilidad pública y, por otro, por la hacienda pública. De este modo, se precisó que no podía ser susceptible de cancelación dineraria, habida cuenta que se trataba de un delito autónomo que no implicaba la omisión del pago de una obligación tributaria susceptible de regularización (cfr. causa n° FCB 62000069/2008/TO1/30/CFC3, caratulada: "Cuello, Fernando Luis y otros s/ recurso de casación", reg. n° 494/24, rta. 22/5/2024).

Al insertarse de modo arbitrario a la asociación ilícita fiscal como delito pasible de ser anmistiado por medio de la cancelación voluntaria de obligaciones para con el fisco, evidentemente se falsea y burla el propósito recaudatorio de la ley, por lo que se atenta contra la cultura de la responsabilidad fiscal para consagrar una prebenda en favor del crimen organizado, lo que deviene constitucional y legalmente inadmisible.

En apoyatura, no resulta ocioso memorar al siempre bueno de Alberdi, en orden a que: "**El poder de crear, manejar y de invertir el Tesoro público, es el resumen de todos los poderes, la función más ardua de la soberanía nacional**" , en tanto que: "…Al poder legislativo, órgano más íntimo del país, es delegado el ejercicio de la primera atribución, y al ejecutivo el de la segunda por ser el tesoro el principal medio de acción y ejecución" (Alberdi, Juan Bautista, "El Sistema Económico y Rentístico de la Confederación Argentina según su Constitución de 1853" en Obras Completas de J. B. Alberdi, Tomo IV, Imp.,

Lit. y Enc. de "La Tribuna Nacional", Buenos Aires, 1886, p. 434, el destacado no obra en el original).

Es que desde el art. 4, el texto de la Constitución dispone que los gastos del gobierno federal se proveerán con las contribuciones que "equitativamente" imponga el Congreso, en tanto el art. 75 inc. 2° postula la proporcionalidad, la equidad y la solidaridad en la carga tributaria, y establece que la distribución de los recursos "dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional", todo ello sumado a la básica igualdad proclamada en el numeral 16 de nuestra ley fundamental, tanto más frente al carácter predominantemente regresivo de la estructura tributaria del país.

Y la finalidad de los tributos y contribuciones no es otra que la realización de la propia Constitución, o como explicaba el permanentemente invocado Alberdi "el gasto público de la Confederación Argentina, según su Constitución, se compone de todo lo que cuesta el 'constituir la unión nacional, afianzar la justicia, consolidar la paz interior, proveer a la defensa común, promover el bienestar general y asegurar los beneficios de la libertad'; en una palabra, **el gasto nacional argentino se compone de todo lo que cuesta conservar su Constitución y reducir a verdades de hecho los objetos que ha tenido en mira al sancionarse, como lo declara su preámbulo**" (op. cit., pp. 460-461, el destacado no es del original).

Se trata de la siempre mentada "Cláusula para el progreso y el bienestar general" que obedece originariamente al pensamiento alberdiano, expresada en la superlativa previsión del inc. 18 del art. 75 constitucional, y que desde la reforma de 1994 aparece significativamente extendida en el inc. 19, de modo que el

ejercicio del poder debe conducir "al progreso económico con **justicia social**". Y esta perspectiva enérgica de la cláusula es lo que también demanda del necesario control judicial de constitucionalidad.

La "**Justicia Social**", en tanto letra expresa constitucional es mandato operativo – e imperativo - de derecho positivo, refiere a la exigencia de garantizar las condiciones materiales mínimas requeridas para poder llevar adelante una vida autónoma y digna.

Repárese en el debate de la Asamblea Constituyente, en tanto desde el canon hermenéutico de carácter auténtico se destacó que: "…**esta cláusula deberá entenderse de manera unívoca como pronunciándose taxativamente a favor de** un crecimiento de la economía asociado a los salarios dignos, al empleo pleno y a condiciones equitativas de trabajo; a **asignaciones presupuestarias que permitan un gasto social suficiente, eficaz y equitativo en materia de educación, salud, vivienda, y servicios sanitarios**; a la participación de la comunidad en la propiedad y la administración de la infraestructura social básica; a la eliminación de toda forma de exclusión y marginalidad social mediante el estímulo de fórmulas autogestionarias que contemplen el potencial productivo de las poblaciones pobres; **al desarrollo de programas de asistencia específica para la niñez, las mujeres embarazadas, los ancianos y cualquier grupo social desfavorecido**; al disfrute de un medio ambiente sano y seguro. **En suma: a un desarrollo económico que sirva para ampliar las opciones de las personas en el acceso a la plenitud de su condición humana**" (Convención Nacional Constituyente, Diario de sesiones, 28° reunión - 3° sesión ordinaria (continuación) 10/11 de agosto de 1994, intervención del constituyente Antonio Cafiero, el destacado no obra en el original).

En ese orden, también se sostiene que: "…el orden socioeconómico que se perfila a través de los tratados internacionales, actualmente con jerarquía superior a las leyes, sean o no de derechos humanos, se impone como pauta orientadora con fuerza obligatoria, comprometiendo no solo a los poderes políticos sino a los jueces en la tarea de concretar el progreso y el desarrollo respetando la efectiva vigencia de los derechos fundamentales" (Loianno, Daniela, en Sabsay, Daniel (Dir.), "Constitución de la Nación Argentina y normas complementarias. Análisis doctrinal y jurisprudencial", Vol. 3, Hammurabi, Bs. As., 2010, p. 568).

No debe escapar que por mandato constitucional, el Estado debe adoptar medidas "hasta el máximo de los recursos que disponga" (art. 21 PIDESC) para la efectividad plena de los derechos económicos sociales y culturales, de modo de promover la redistribución de los recursos -básicamente a través de una ley de presupuesto aprobada- a fin de superar la desventaja de la población en situación de exclusión social, en particular los grupos de atención prioritaria compuesto por personas adultas mayores, con discapacidad y los/las niños/as y adolescentes, todo por imperio del mandato "*favor debilis*".

Desde ese ángulo, no puede soslayarse que las necesidades básicas requeridas para alcanzar las posiciones materialmente mínimas de la condición humana, exigen compromiso por parte de las autoridades que conlleva, a través de medidas de acción positiva, la corrección de desigualdades estructurales y el aseguramiento del acceso equitativo a los derechos para todos los habitantes.

Con respecto a ello, frente a cualquier burda entelequia resulta imperioso reafirmar que las necesidades irreductiblemente conforman derechos, por cuanto: "…si la

factibilidad fuera una condición necesaria para que las personas tuvieran derechos, entonces no sólo los derechos económicos y sociales, sino todos los derechos, incluso el derecho a la libertad, serían absurdos … Rechazar las exigencias de derechos humanos por su factibilidad incompleta significa ignorar que un derecho no realizado del todo es todavía un derecho que exige reparación. La no realización no hace por sí misma que un derecho reclamado sea un no derecho. En su lugar, mueve a más acción social" (*Vid.*, por todos, Sen, Amartya, "La idea de la justicia", Taurus, Buenos Aires, 2010, p. 417).

Y es que también la fraternidad adquiere consagración positiva en nuestro texto magno a través de la jerarquización de la DUDH, que inicia su art. 1°: "todos los seres humanos nacen libres e iguales con dignidad y derechos y, dotados como están de razón y conciencia, deben comportarse **fraternalmente** los unos con los otros", como también el preámbulo de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre en tanto prescribe que: "Todos los hombres nacen libres e iguales en dignidad y derechos y, dotados como están por naturaleza de razón y conciencia, deben conducirse **fraternalmente** los unos con los otros" (*Vid.*, en particular, Palumbo, Lucio M., "La fraternidad humana como categoría político-jurídica: despliegue histórico del concepto y su recepción como principio en los textos constitucionales argentinos", Ábaco, Bs. As., 2023).

En suma, la Constitución Nacional acuña y promueve directrices de alto valor para la convivencia democrática, cuyo encuadre de base corresponde lograrlo desde la organización político-jurídica que constituye un Estado.

Por consecuencia, la "destrucción" del Estado -en su estricta definición autoral- se trata de un proceso

de descomposición y achicamiento que alimenta significativamente "La desigualdad económica y social, tanto en la dimensionas más obvias de la distribución del ingreso y la riqueza, como en los efectos asimétricos que tiene sobre los pobres en una sociedad capitalista la erosión de las normas del Estado de derecho. Por lo tanto, menos Estado, y peor Estado, se tradujeron en una profunda desintegración, es decir, en la perdida efectiva de ciudadanía para muchos argentinos y argentinas … Ya desde fines del siglo XIX, el Estado también se había transformado en la arena fundamental en la cual se habían desplegado procesos de contenido material y simbólicos, que habían promovido la igualdad de oportunidades, la incorporación de los sectores medios y populares a la polis, y la justicia social. Por ende, en la Argentina achicar el Estado y tornarlo impotente, implicaba obturar los principales carriles a través de los cuales se había producido la expansión de los derechos civiles, políticos y sociales durante un siglo, es decir, desde la consolidación de la unidad nacional hasta mediados de la década de 1970" (Cavarozzi, Marcelo, "Autoritarismo y democracia, 1955-2006", 3ra. Edición, Ariel, Bs. As., 2006, p. 74 y ss.).

Ello por cuanto –por fin- "La aplicación de la ley sobre el débil, discrecional y a menudo severamente estricta, puede representar un medio eficiente de opresión. La otra cara de esto son las maneras múltiples por las que **los privilegiados, ya sea directamente o por medio de relaciones personales apropiadas, se eximen de seguir la ley**. En América Latina hay una larga tradición de hacer caso omiso de la ley o, si se acata, de torcerla en favor del poderoso o para la represión o la contención del débil" (O'Donnell, Guillermo, "La irrenunciabilidad del Estado de Derecho", en "Revista Instituciones y Desarrollo", N° 8 y

9, Barcelona, 2001, p. 43 y ss., el resaltado no es del original).

En estas condiciones, de conformidad con el dictamen fiscal, se impone la declaración de invalidez constitucional del art. 1 del Decreto PEN n° 608/2024 en cuanto incluye a la asociación ilícita fiscal (art. 15, inc. c, del Régimen Penal Tributario del Título IX de la Ley n° 27.430 y sus modificatorias) como delito pasible de extinguir la acción penal por el acogimiento a la Ley n° 27.743, en abierta violación al art. 99, incisos 2 y 3, de la Constitución Nacional.

En definitiva, junto con lo propugnado, se postula hacer lugar, sin costas, a los recursos interpuestos por el Ministerio Público Fiscal y por la parte querellante, casar la decisión recurrida (arts. 470, 530 y ccds. CPPN). Ahora, al solo efecto de conformar mayoría (Cfr. CSJN, causa n° E.141.XLVI.RECURSO DE HECHO Eraso, Raúl Alfredo y otro s/causa n° 8264, rta. 18/12/12), se impone acompañar la solución que propicia al acuerdo la jueza Ledesma de hacer lugar, sin costas, a los recursos deducidos, anular la sentencia impugnada, apartar a los magistrados intervinientes y remitir las actuaciones a su origen a fin de que con otra integración y previa intervención de las partes, se dicte un nuevo pronunciamiento (arts. 173, 471, 530 y cc. del CPPN).

Así lo vota.

El señor juez **Guillermo J. Yacobucci** dijo:

Sellada la suerte del recurso por la opinión coincidente de mis colegas, dejo asentada mi disidencia en razón de entender que deben rechazarse las vías intentadas por los recurrentes, sin costas. Ello es así por cuanto fracasan en desvirtuar aquello que fuera argumentado y resuelto razonadamente por la mayoría del *a quo* en la sentencia criticada.

Por lo demás, en relación con el tópico introducido por la colega que lidera el Acuerdo vinculado a la falta de respuesta en la resolución al argumento de los acusadores sobre que en el presente caso existiría una decisión de segunda instancia que confirmó el fallo condenatorio antes de la entrada en vigencia de la ley 27.743, corresponde remitirse al texto normativo. Así, el art. 4, inc. j, de la referida ley enumera que quedarán excluidos del presente régimen, en cuanto aquí interesa, "*j) Los condenados -con condena confirmada en segunda instancia- por alguno de los delitos previstos en (…) la ley 27.430 y sus modificaciones (Régimen Penal Tributario), con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia del presente…*".

En esas condiciones, corresponde repasar, conforme quedara expuesto en la reseña de la colega que lidera el acuerdo, que a los fines de evaluar el estado procesal del presente caso no hay oposición en señalar que el 22 de mayo de 2024, mediante Reg. 494/24, esta Sala resolvió, en cuanto a este tópico interesa, "*HACER LUGAR PARCIALMENTE, sin costas, a los recursos de casación deducidos por las defensas de Fernando Luis Cuello, Rubén Adolfo Ceva, Jorge Ricardo Ferrer, Sergio Luis Guevara, Julio Daniel Luján y Daniel Ramón Pelayes; anular parcialmente la sentencia en lo que se refiere a las penas impuestas y remitir las actuaciones a su origen, a fin de que se tome razón de lo aquí resuelto y, por intermedio de quien corresponda, se sortee a un nuevo Tribunal para que, previa audiencia contradictoria con la intervención de las partes, fije nueva sanción a los nombrados (arts. 456, 470, 471 y 530 y cc. del CPPN)*".

En oportunidad de emitir mi voto en aquella oportunidad, concurrí a anular las penas impuestas en el

entendimiento de que "*el monto originalmente fijado fue en función de todos los delitos por los que fueron condenados -que concurrieron de forma real- y el tribunal oral, con posterioridad a la sentencia primigeniamente recurrida, dispuso los sobreseimientos y suspensión de la acción respecto de esos hechos -delitos fines-. En función de esto, se impone que un nuevo tribunal, previa audiencia con las partes y de visu, evalúe la imposición de una nueva sanción penal a los imputados*".

Tal como se advierte de la compulsa de las presentes actuaciones, dicha decisión no fue materializada -imposición de nueva pena- ya que, por un lado, las defensas articularon sendos recursos de queja por extraordinario denegado ante la Corte Suprema -pendientes de resolución- y, por el otro, el tribunal a quo dictó la resolución aquí recurrida el 26 de diciembre de 2024 que implicó, por mayoría, sobreseer a los nombrados por el delito de asociación ilícita tributaria.

La cuestión a dilucidar se ciñe, entonces, a determinar el alcance del concepto de "condena confirmada en segunda instancia", en función de lo normado, con entidad suficiente -aun sin haber adquirido firmeza- como para excluir a los implicados del régimen establecido y conocido como "Medidas fiscales, paliativas y relevantes"

Así, considero que su significado no es otro que aquel que implique tanto la declaración de responsabilidad junto con la determinación de su consecuencia jurídica -sanción-, máxime en función del juego armónico de los arts. 403 y 404 del CPPN.

Por eso, frente a la ausencia de uno de esos dos requisitos, no puede postularse que nos hallemos frente a una condena en los términos exigidos normativamente y, por tanto, los argumentos de los acusadores trasuntan una mera

disconformidad con lo allí resuelto, apartándose de las constancias de la causa.

Así voto.

En virtud del resultado habido en el acuerdo que antecede, el Tribunal, por mayoría, **RESUELVE:**

HACER LUGAR, **SIN COSTAS**, a los recursos deducidos por el Ministerio Público Fiscal y por la parte querellante, **ANULAR** la sentencia impugnada, **APARTAR** a los magistrados intervinientes y **REMITIR** las actuaciones a su origen a fin de que con otra integración y previa intervención de las partes, se dicte un nuevo pronunciamiento (arts. 173, 471, 530 y cc. del CPPN).

Regístrese, notifíquese, comuníquese y remítase mediante pase digital a su origen, sirviendo la presente de atenta nota de envío.

Firmado: Alejandro W. Slokar y Guillermo J. Yacobucci.
Ante mí: Mariana Andrea Tellechea Suárez.

NOTA: Para dejar constancia que la jueza Angela E. Ledesma participó de la deliberación, votó y no suscribe la presente por encontrarse en uso de licencia (art. 399 in fine CPPN).
Fdo.: Mariana Andrea Tellechea Suárez.