



## Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4

FSA 1965/2020/CFC1

**REGISTRO N° 628/2025**

// la ciudad de Buenos Aires, a los 12 días del mes de junio del año dos mil veinticinco, se reúne la Sala IV de la Cámara Federal de Casación Penal, integrada por el doctor Mariano Hernán Borinsky como Presidente y los doctores Javier Carbaño y Gustavo M. Hornos, asistidos por el secretario actuante, para decidir acerca del recurso de casación interpuesto en la presente causa **FSA 1965/2020/CFC1** del registro de esta Sala, caratulada: "**BERARDO MANERO, Pablo Horacio s/recurso de casación**", de la que **RESULTA:**

**I.** La Sala I de la Cámara Federal de Apelaciones de Salta, el 8 de octubre de 2024, resolvió: "*I. RECHAZAR el recurso de apelación interpuesto por AFIP-DGI y, en consecuencia, CONFIRMAR el auto de fs. 90/102 en cuanto dispuso hacer lugar a la excepción de falta de acción formulada por la defensa de Pablo Horacio Berardo Manero y sobreseerlo por el delito de evasión previsto en el art. 2 inc. "d" de la ley 24.769*".

**II.** Contra dicha decisión, la parte querellante ARCA -antes AFIP- interpuso el recurso de casación que fue concedido por la Cámara a quo y mantenido en esta instancia.

En su presentación, la recurrente indicó que el sobreseimiento dispuesto en el caso resulta improcedente ya que no se encuentran acreditados los requisitos previstos en la ley 27.613.

Fecha de firma: 12/06/2025

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

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

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

Firmado por: MARCOS FERNANDEZ OCAMPO, SECRETARIO DE CAMARA



#34691865#459901169#20250612135819866

Planteó que si los fondos salieron de la contabilidad de la firma no pueden ser considerados "activos ocultos" al único efecto de obtener un beneficio liberatorio tanto en faz impositiva como en sede penal.

Se agravió por cuanto además de tratar de igual manera a una "salida dineraria" y a un "activo oculta", se confundió a este último con el propio "impuesto resultante" de aquella salida dineraria.

De esa forma, explicó que un "activo oculto" en los términos de la ley 27.613 solo puede tratarse de "fondos", "tenencias" o de "capital" pero nunca de un impuesto omitido.

Indicó que *"...el impuesto omitido mal podría ser considerado como una tenencia primero oculta, y luego exteriorizada por la contribuyente en los términos de la Ley 27.613, pues precisamente ese gravamen es el que fue determinado (exteriorizado) por el organismo a partir de su acción fiscalizadora"*.

Destacó que en el caso quedó probado que efectivamente hubo una salida de fondos ya que en los registros contables aportados por la contribuyente fueron consignadas dichas erogaciones en la cuenta "caja en pesos". Sin embargo, la empresa no probó quienes fueron los reales beneficiarios de dichas salidas puesto que las facturas aportadas resultaron ser apócrifas.

Concluyó que dicha circunstancia fue omitida por el Juez de primera instancia y por la Cámara a quo quienes, a su vez, interpretaron erróneamente los argumentos opositores de la parte.

Por todo ello, tildó de arbitrario el pronunciamiento impugnado.

---

Fecha de firma: 12/06/2025

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

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

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

Firmado por: MARCOS FERNANDEZ OCAMPO, SECRETARIO DE CAMARA



#34691865#459901169#20250612135819866



## Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4

FSA 1965/2020/CFC1

Solicitó se revoque la sentencia recurrida y se ordene el dictado de una nueva conforme a derecho. Hizo reserva del caso federal.

**III.** Durante el término de oficina previsto por los arts. 465, cuarto párrafo, y 466 del C.P.P.N., se presentó la defensa particular de Pablo Berardo Manero y solicitó se rechace el recurso interpuesto.

Concretamente, explicó que la negativa del organismo recaudador a la procedencia del beneficio dispuesto en la ley 27.613 resulta infundada en tanto “...no puede aplicarse el Impuesto a las Salidas No Documentadas si no hay una salida efectiva de dinero; razón por la cual, si el legislador expresamente consignó en la ley 27.613 a las salidas no documentadas como tributo alcanzado por los beneficios de ese régimen, es porque la ‘salida de fondos’ (que constituye la causa material de ese tributo) jamás podría ser un obstáculo para la procedencia del beneficio”.

Solicito se rechace el recurso de casación. Hizo reserva del caso federal.

**IV.** En la audiencia prevista por los artículos 465, último párrafo y 468 del C.P.P.N., presentaron breves notas la parte recurrente y la defensa particular de Pablo Berardo Manero (cfr. Sistema de Gestión Judicial Lex 100).

**VI.** Que superada dicha etapa procesal, quedaron las actuaciones en estado de ser resueltas y practicado el sorteo de estilo para que los señores jueces emitan su voto, resultó el siguiente orden sucesivo de votación: doctor Mariano Hernán Borinsky, doctor Javier Carbajo y doctor Gustavo M. Hornos.

---

Fecha de firma: 12/06/2025

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

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

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

Firmado por: MARCOS FERNANDEZ OCAMPO, SECRETARIO DE CAMARA



#34691865#459901169#20250612135819866

El **señor juez doctor Mariano Hernán Borinsky** dijo:

Con carácter liminar corresponde hacer una breve reseña de los antecedentes relevantes del caso traído a estudio.

Las presentes actuaciones se iniciaron en virtud de la denuncia presentada por el organismo recaudador ante la Fiscalía Federal de Jujuy en contra de Pablo Horacio Berardo Manero, responsable de la firma Mora Huaico S.R.L. "...por el supuesto delito de evasión previsto y penado por el art. 2, inc. d), de la ley 24.769 (vigente al momento del hecho), en relación al Impuesto al Valor Agregado por los períodos fiscales 07 a 12 de 2016 e Impuesto a las Ganancias período fiscal 2016, por los montos de pesos dos millones ciento cincuenta y cuatro mil ciento trece con cuarenta y tres centavos (\$2.154.113,43) y tres millones trescientos setenta y tres mil seiscientos veintinueve con treinta y cuatro centavos (\$3.373.629,34), respectivamente. En el caso, se constató la registración de operaciones comerciales con la firma SEMIMET S.R.L. y con SEMINARA, EDUARDO MAURICIO, ambos incluidos en la base E APOC. de la A.F.I.P. En dicha oportunidad se aclaró que se practicaron ajustes que no fueron conformados por la contribuyente, razón por la cual se inició el procedimiento de determinación de oficio - arts. 16 y sigs. de la Ley 11.683 - determinándose de oficio el impuesto evadido mediante Resoluciones N°101/2019 (DV RSAL) y 124/2019 (DV RSAL) por las sumas anteriormente consignadas...".

Posteriormente, la ARCA amplió la denuncia por el mismo delito en relación "...al Impuesto al Valor Agregado, períodos fiscales 01, 02, 03, 05, 07, 09, 10, 11 y 12 del

---

Fecha de firma: 12/06/2025

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

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

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

Firmado por: MARCOS FERNANDEZ OCAMPO, SECRETARIO DE CAMARA



#34691865#459901169#20250612135819866



## Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4

FSA 1965/2020/CFC1

año 2017, por un monto de dos millones trescientos noventa y nueve mil treinta pesos con cincuenta y cinco centavos (\$2.399.030,55), al Impuesto a las Ganancias período fiscal 2017 por la suma de cuatro millones tres mil quinientos cincuenta y un pesos con setenta y ocho centavos (\$4.003.551,78) y por el Impuesto a las Salidas No Documentadas períodos fiscales 01, 02, 03, 04, 06, 07, 08, 09, 10, 11 y 12 del año 2017, por un monto de cinco millones setenta y seis mil novecientos cuarenta y un pesos con veintinueve centavos (\$5.076.941,29). En dicha oportunidad, se expuso que la contribuyente registró operaciones comerciales con la firma SEMIMET S.R.L. y con SEMINARA, EDUARDO MAURICIO, ambos incluidos en la base E APOC de la A.F.I.P. Nuevamente se aclaró que, al no ser conformados los ajustes por la contribuyente, AFIP dio inicio al procedimiento de determinación de oficio previsto por el artículo 16 y sigs. de la Ley 11683, culminando con el dictado de las Resoluciones: RESOL-2022-164-E-AFIP-DVRSAL-SDGOPII, con relación al Impuesto a las Ganancias 2017, RESOL-2022-167-E-AFIP-DVRSAL-SDGOPII, con relación al Impuesto a las Salidas No Documentadas, y RESOL-2022-166-E-AFIP-DVRSAL-SDGOPII, con relación al Impuesto al Valor Agregado períodos 09 a 12 de 2017, el que debía ser sumado al determinado por resolución 124/2019 DVRSAL, relativa al Impuesto al Valor Agregado períodos fiscales 01 a 07 de 2017, por las sumas anteriormente consignadas" (cfr. recurso de casación bajo examen).

El 23 de febrero de 2023 se constituyó la ARCA como parte querellante.

---

Fecha de firma: 12/06/2025

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

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

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

Firmado por: MARCOS FERNANDEZ OCAMPO, SECRETARIO DE CAMARA



#34691865#459901169#20250612135819866

En virtud de los hechos atribuidos, el Ministerio Público Fiscal promovió acción penal y requirió instrucción. Solicitó que se cite a indagatoria a Pablo Horacio Berardo Manero por los hechos denunciados y que se le hagan saber las previsiones del art. 16 previsto en la ley 27.430, lo que así fue dispuesto el 21 de septiembre de 2023.

El 18 de octubre del 2023 el imputado prestó declaración indagatoria en la que informó que "...AFIP impugnó las declaraciones juradas de los años 2016, 2017 y 2018 de los impuestos IVA, GANANCIAS y SALIDAS NO DOCUMENTADAS, aduciendo que habían facturas apócrifas en las declaraciones. Agrega que la empresa MORA HUAICO SRL realiza servicios de explotación forestal los cuales van desde la apertura de los caminos en los campos, el corte y carga de madera y el transporte al destino final. Que las facturas observadas corresponden básicamente a servicios de topadora, pala cargadora y logística, y la empresa no cuenta con maquinarias ni transporte propio, entonces sin estos servi[ci]os adquiridos no se podría haber llevado a cabo la operación de explotación forestal con entrega en planta de PAPELERA DEL NOA SA. Esto conllevó que se presenten tres recursos en Tribunal Fiscal de la Nación aportando todas las pruebas de que las operaciones fueron reales, no obstante todo lo ocurrido y como proceso ya lleva varios años, a modo de darle un cierre, se adhirió a la ley de blanqueo es decir, a la ley de incentivo a la construcción, recurso que también rechazó la AFIP y también fue presentado en el Tribunal fiscal de la Nación" (ver acta del 18/10/23 en Sistema Lex 100).

Posteriormente, el Juzgado solicitó al ARCA que informará si el imputado se había acogido a los beneficios

---

Fecha de firma: 12/06/2025

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

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

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

Firmado por: MARCOS FERNANDEZ OCAMPO, SECRETARIO DE CAMARA



#34691865#459901169#20250612135819866



## Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4

FSA 1965/2020/CFC1

previstos en el art. 16 del Régimen Penal Tributario respecto de los montos investigados o si había obtenido algún beneficio en virtud de su adhesión a la ley 27.613 con relación a dichos montos cuya supuesta evasión se investiga en las presentes actuaciones.

El organismo recaudador informó que Berardo Manero no había hecho uso del beneficio contemplado en el art. 16 del Régimen Penal Tributario y señaló que *"...si bien el denunciado había exteriorizado dinero en el marco de la ley 27.613 'Incentivo a la Construcción Federal Argentina y acceso a la vivienda', no había resultado admisible la imputación de suma alguna al pago de las obligaciones objeto del presente proceso por cuanto no se verificaban los requisitos previstos en la citada normativa"* (ver resolución del Juzgado del 19/3/24, Sistema Lex 100).

Seguidamente, se presentó la defensa del imputado e interpuso excepción por falta de acción por extinción de la acción penal en función de los efectos exonerativos previstos en la ley 27.613. De esa forma y conforme lo dispuesto en el art. 343 del CPPN, solicitó se dictara el sobreseimiento de su asistido.

Concretamente, informó que el 31/05/2021 y el 10/11/2022 la contribuyente MORA HUAICO S.R.L. realizó la exteriorización de U\$D 151.907 y de \$18.900.000, respectivamente, en los términos de la ley 27.613 y acompañó junto a su presentación declaraciones juradas de normalización de tenencias, depósitos, VEPs y pagos del impuesto correspondiente con el fin de liberar los impuestos determinados por la ARCA.

---

Fecha de firma: 12/06/2025

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

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

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

Firmado por: MARCOS FERNANDEZ OCAMPO, SECRETARIO DE CAMARA



#34691865#459901169#20250612135819866

Indicó que la ARCA aplicó una prohibición no estipulada al limitar la aplicación de la ley 27.613 en el caso dado que "...la objeción fiscal derivaba de facturas supuestamente apócrifas, siendo que el párrafo previsto en la ley 27.260 que consignaba: 'No se encuentra alcanzado por la liberación, el gasto computado en el impuesto a las ganancias proveniente de facturas consideradas apócrifas por la Administración Federal de Ingresos Públicos', está ausente de la ley 27.613, razón por la cual, a su entender no podía interpretarse éste régimen jurídico abstrayéndose de la decisión del Congreso de no consignar esa limitación que estuvo vigente en una ley de amnistía fiscal anterior..." (ver resolución del Juzgado del 19/3/24, Sistema Lex 100).

En base lo expuesto, la asistencia concluyó que el acogimiento al régimen en cuestión y los pagos efectuados hacían procedente la excepción por falta de acción en virtud del art. 11, inc. b. de la ley 27.613 y, de esa forma, correspondía decretar el sobreseimiento de Berardo Manero.

De dicha presentación se corrió vista al Ministerio Público Fiscal y a la parte querellante (ARCA).

La ARCA solicitó la desestimación del planteo y el procesamiento del imputado. Postuló que los beneficios de la ley 27.613 no resultaban aplicables al caso y que no corresponde aplicar e imputar los montos exteriorizados a los ajustes efectuados "...por cuanto quedó probado que en el caso efectivamente hubo una salida de fondos, ya que en los registros contables aportados por la contribuyente a la fiscalización se consignaron esas erogaciones en las cuentas 'caja en pesos', no lográndose probar en cambio

---

Fecha de firma: 12/06/2025

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

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

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

Firmado por: MARCOS FERNANDEZ OCAMPO, SECRETARIO DE CAMARA



#34691865#459901169#20250612135819866





## Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4

FSA 1965/2020/CFC1

*quienes fueron los reales beneficiarios de esas salidas, puesto que las facturas que aportó resultaron ser apócrifas".*

*Sostuvo que para la aplicación de la norma de exteriorización lo importante es la obtención de un capital que permanece oculto al fisco. Diferenció "...entre el caso en que los comprobantes apócrifos pretenden justificar la adquisición de un bien o servicio que efectivamente existió, pero donde su proveedor permanece oculto -ergo no existe un capital que permanece oculto al Fisco- ; de aquéllos comprobantes en los que no se verifica una real transacción, sino que la supuesta cancelación de las facturas posibilita la obtención de sumas marginales de la tributación -ergo existe un capital que permanece oculto al Fisco" (cfr. resolución primera instancia, Sistema Lex 100).*

*Por su parte, el Ministerio Público Fiscal indicó que no estaba controvertido el acogimiento del imputado a los beneficios de la ley 27.613 Agregó que "...dicha ley no hace referencia alguna a los motivos que pudieron dar lugar a la falta de ingreso oportuno de los tributos alcanzados, excluyendo expresamente de la liberación del pago a las retenciones o percepciones practicadas y no ingresadas (art.13) y exceptuando de la posibilidad de acogimiento a las personas que se hallen en las condiciones del art. 15 y 16 de dicha normativa" (cfr. resolución primera instancia, Sistema Lex 100).*

*En fecha 19 de marzo del 2024 el Juzgado Federal Nro. 2 de Jujuy hizo lugar a la excepción de falta de acción promovida por la defensa de Pablo Horacio Berardo*

---

Fecha de firma: 12/06/2025

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

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

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

Firmado por: MARCOS FERNANDEZ OCAMPO, SECRETARIO DE CAMARA



#34691865#459901169#20250612135819866

Manero prevista en el art. 339 inc. 2° del CPPN y, en consecuencia, sobreseyó al nombrado en orden al delito de evasión regulado en el art. 2 inc. "d" de la ley 24.769, cfr. arts. 336 inc. 1° y 343 del CPPN.

Contra dicha decisión la ARCA interpuso recurso de apelación ante la Sala I de la Cámara Federal de Apelaciones de Salta.

En la impugnación, la parte adujo que los beneficios extintivos de la acción penal dispuestos en la ley 27.613 no resultan aplicables al presente caso pues la exoneración no se extiende a las sumas que el Fisco determinó de oficio en la medida que quedó acreditado que hubo una salida de fondos y que *"...lo que no logró probar la denunciada es quienes fueron los reales beneficiarios de esas salidas, puesto que las facturas que apporto resultaron apócrifas"*.

De ahí que, *"...si la empresa realizó esa 'salida de fondos', no puede luego considerarlas como 'activos ocultos' con el único fin de obtener un beneficio liberatorio, razón por la cual los montos exteriorizados no serían aplicables a esas obligaciones evadidas y la excepción planteada por la defensa resulta improcedente"* (cfr. resolución impugnada, Sistema Lex 100).

El Fiscal General ante la Cámara de Apelaciones postuló el rechazo del recurso interpuesto en virtud del acogimiento al régimen de la ley 27.613 efectuado por la contribuyente y el pago de los impuestos correspondientes que habilitan el beneficio liberatorio dispuesto.

Por su parte, la defensa del imputado indicó que el fisco pretende imponer una restricción no prevista en la ley 27.613. Sostuvo que *"...aunque la norma no excluye de manera explícita los casos de facturación apócrifa , sí*

---

Fecha de firma: 12/06/2025

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

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

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

Firmado por: MARCOS FERNANDEZ OCAMPO, SECRETARIO DE CAMARA



#34691865#459901169#20250612135819866



## Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4

FSA 1965/2020/CFC1

*contempla las salidas no documentadas como un impuesto alcanzado por el régimen, por lo que si la 'salida de fondos' es la causa material de dicho tributo, no debe ser un impedimento para la procedencia del beneficio, sino todo lo contrario" (ver resolución impugnada, Sistema Lex 100).*

Llegado el momento de resolver, la Cámara a quo consideró ajustada la decisión de primera instancia por cuanto aplicó los beneficios extintivos previstos en el art. 11 de la ley 27.613 a Mora Huaico SRL.

Indicó que la oposición de la ARCA no explica el motivo por la que la supuesta salida de fondos determinaría la improcedencia del régimen previsto en la ley 27.613 en tanto esa "salida de fondos" es el hecho imponible del impuesto. El tributo que no se ingresó en virtud de dicho hecho, determinado por el organismo de oficio, es lo que habría generado el "activo oculto" que el contribuyente pretende regularizar.

A su vez, expuso que el art. 46 de la ley 27.260 que prevé que "no se encuentra alcanzado por la liberación, el gasto computado en el impuesto a las ganancias proveniente de facturas consideradas apócrifas por la Administración Federal de Ingresos Públicos" no es aplicable al *sub examine* pues se trata de otro régimen de regularización de activos anterior al sancionado en la ley 27.613.

Consideró que en la ley 27.613 el legislador expresó claramente los supuestos que quedaban por fuera de su regularización ya sea en el art. 13 -retenciones y percepciones efectuadas y no ingresadas-, art. 14 -

---

Fecha de firma: 12/06/2025

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

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

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

Firmado por: MARCOS FERNANDEZ OCAMPO, SECRETARIO DE CAMARA



#34691865#459901169#20250612135819866

exclusión de las sumas de dinero provenientes del delito de lavado de activos y financiación del terrorismo- o bien a los sujetos comprendidos en los arts. 15 y 16, no estableciendo otra diferencia adicional para la liberación de la acción penal tributaria.

Por lo expuesto, y en consonancia con lo expresado por el Ministerio Público Fiscal, rechazó el recurso de apelación interpuesto y confirmó la decisión de grado.

Contra dicha decisión, la ARCA interpuso el recurso bajo análisis.

Efectuada la reseña que antecede, habré de señalar que el recurso de la parte querellante tendrá acogida favorable en esta instancia.

Del examen del caso de autos se observa que la Cámara a quo no ha analizado de forma suficiente el punto que plantea la parte en cuanto a que "...si la misma contribuyente informó -al presentar las respectivas declaraciones juradas- que los fondos salieron de su poder, no puede luego correlacionar las sumas exteriorizadas (antes capital oculto) a aquellos fondos ya inexistentes".

En efecto, la sentencia impugnada no tuvo en consideración que de las constancias del caso surge que tanto el imputado como la contribuyente sostuvieron la veracidad de las operaciones impugnadas ante el Tribunal Fiscal de la Nación que dieron origen a la salida de fondos.

De ahí que resulta razonable el argumento de la impugnante en cuanto a que la posición referida de la empresa -en lo atinente al destino de los fondos-

---

Fecha de firma: 12/06/2025

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

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

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

Firmado por: MARCOS FERNANDEZ OCAMPO, SECRETARIO DE CAMARA



#34691865#459901169#20250612135819866



## Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4

FSA 1965/2020/CFC1

importaría una contradicción con respecto a la tenencia de capital para sustentar la adhesión al régimen de la ley.

En síntesis, la decisión bajo examen no fundó adecuadamente la correlación entre las sumas de dinero exteriorizadas por Mora Huaico S.R.L. y el objeto procesal de la presente causa vinculado con la presunta evasión impositiva de Mora Huaico S.R.L. originada en gastos - salidas de dinero- cuyo destino, cuanto menos, no pudo acreditarse.

En ese sentido, la ARCA explicó que las sumas exteriorizadas por Mora Huaico SRL en el marco de la ley 27.613 no pueden ser imputadas *"...por las diferencias determinadas en el Impuesto a las Ganancias, originadas en facturas de gastos inexistentes, respecto a las cuales ha quedado demostrada de manera fehaciente las salidas de fondos, sobre las cuales se han aplicado el impuesto a las Ganancias por salidas no documentadas y por lo tanto no genera un capital que permanece oculto al Fisco"*.

La omisión de tratamiento de cuestiones que resultaban conducentes para una correcta solución del caso constituye una causal de arbitrariedad de sentencia en la doctrina de la CSJN (conf. C.S.J.N. Fallos: 332:2751; 331:2285; 330:4983; 326:3734; 313:343; 311:1438, entre muchos otros), por lo que el pronunciamiento analizado debe ser anulado.

Por ello, se advierte que el fallo impugnado tiene una fundamentación aparente equiparable según reiterada doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, a la falta de fundamentación (cfr. Fallos 338:435,

---

Fecha de firma: 12/06/2025

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

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

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

Firmado por: MARCOS FERNANDEZ OCAMPO, SECRETARIO DE CAMARA



#34691865#459901169#20250612135819866

338:68, 331:1090, 331:36, 330:4983, 330:4903, entre muchos otros).

Por lo tanto, considero que corresponde: HACER LUGAR al recurso de casación interpuesto por la parte querellante -ARCA-, ANULAR el pronunciamiento recurrido y REMITIR las actuaciones a la instancia anterior a fin de que dicte una nueva conforme los lineamientos esbozados en la presente resolución. Sin costas en la instancia (arts 530 y 531 *in fine* del C.P.P.N.).

El señor **juez Javier Carbajo** dijo:

**I.** El recurso de casación interpuesto por la parte querellante ARCA resulta formalmente admisible, toda vez que la resolución recurrida es de aquellas consideradas definitivas (art. 457 del C.P.P.N.), el recurrente se encuentra legitimado para impugnarla (art. 460 del C.P.P.N.), se han invocado motivos previstos en el art. 456 del digesto ritual y se han cumplido los requisitos de temporaneidad y de fundamentación exigidos por el art. 463 del C.P.P.N.

**II.** En cuanto a los antecedentes del caso corresponde estar a la reseña efectuada por el colega que abre el presente Acuerdo.

Respecto de la cuestión traída a estudio observo que el recurrente no logra demostrar la invocada arbitrariedad de la decisión impugnada, cimentando sus agravios a partir de un análisis parcial y fragmentario de los hechos del caso y la legislación aplicable.

En primer lugar, la ley 27.613 habilita la exteriorización voluntaria de activos y exime de pago al contribuyente respecto de las obligaciones omitidas en relación con el pago del Impuesto a las Ganancias, el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto a las Salidas No





## Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4

FSA 1965/2020/CFC1

Documentadas, sin efectuar diferenciación alguna en orden a la operatoria que sustentó aquella omisión o diferencia en la liquidación e ingreso de los tributos.

La mentada excepción de pago abarca no solo aquellos tributos omitidos sino los que se encuentren en etapa de discusión administrativa e impone en todos los casos el pago de un impuesto especial (art. 10, decreto PEN 244/2021 y art. 9, ley 27.613).

Desde esta perspectiva, no se observa la existencia de ningún elemento que exceptúe la regularización de activos en las circunstancias del caso bajo examen, tal como fuera resuelto en las instancias anteriores.

En efecto, la normativa no consagra ninguna excepción a la hora de legitimar la eximición de pago que se vincule o relacione con la forma específica en la que se llevó a cabo la maniobra que hubiera facilitado la omisión o falta de pago de los tributos.

Más concretamente, no existe referencia o excepción alguna para el caso del cómputo de crédito fiscal mediante facturas apócrifas a la hora de relevar las condiciones de procedencia del régimen.

Entonces, como primera conclusión, se verifica que el texto legal no consagra la excepción que reclama la querella para descalificar lo resuelto por el tribunal a quo y obturar la aplicación de los efectos legales previstos en la normativa.

Por otra parte, el régimen de regularización de activos exime al contribuyente de ahondar o demostrar efectivamente el origen de los fondos, más allá de las

---

Fecha de firma: 12/06/2025

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

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

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

Firmado por: MARCOS FERNANDEZ OCAMPO, SECRETARIO DE CAMARA



#34691865#459901169#20250612135819866

diligencias que deban realizar las autoridades y los sujetos obligados del sistema de prevención de lavado de activos, financiamiento del terrorismo y financiamiento de la proliferación de armas de destrucción masiva, para descartar su vinculación con delitos que no sean aquellos de naturaleza tributaria.

Repárese que el art. 11 de la ley 27.613 señala que "(l)os sujetos que efectúen la declaración voluntaria de moneda extranjera y/o moneda nacional en los términos de este capítulo, no estarán obligados a informar a la Administración Federal de Ingresos Públicos, sin perjuicio del cumplimiento de la ley 25.246 y sus modificaciones, y demás obligaciones que correspondan, la fecha de compra de las tenencias ni el origen de los fondos con las que fueran adquiridas...".

El ajuste fiscal que motivó las impugnaciones de los gastos deducidos por el contribuyente y que da lugar a una determinación de oficio de los impuestos al Valor Agregado, a las Ganancias y a las Salidas No Documentadas puede ser objeto del régimen sin necesidad de que el contribuyente tenga que reconocer la simulación de los gastos y el circuito dinerario asociado, en tanto se traten de gastos fingidos, pues la norma lo exime de ello en la medida que exteriorice sus activos e ingrese el impuesto especial exigido.

Desde esta perspectiva, los agravios esbozados por el recurrente encubren su pretensión, en el marco de la causa penal, de que el contribuyente demuestre, de manera detallada, la vinculación de los fondos exteriorizados con los impuestos omitidos que constituyen el objeto de la maniobra de evasión aquí investigada, en abierta oposición a la manda legal.

---

Fecha de firma: 12/06/2025

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

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

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

Firmado por: MARCOS FERNANDEZ OCAMPO, SECRETARIO DE CAMARA



#34691865#459901169#20250612135819866





## Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4

FSA 1965/2020/CFC1

El Fisco reclama una comprobación que el régimen expresamente le impide, condicionando arbitrariamente los efectos liberatorios de la regularización.

Resulta cuanto menos llamativo que la parte recurrente para desacreditar la aplicación del régimen de regularización, dé por cierto que las operaciones plasmadas en las facturas que tildó de apócrifas, efectivamente existieron e implicaron un desprendimiento patrimonial del contribuyente sin ningún retorno para aquel.

Si es así no se verifica que la maniobra objeto de la presente causa pueda tildarse de particularmente fraudulenta pues los gastos cuya deducción se ponen en tela de juicio, para la hipótesis penal, son aquellos que el organismo recaudador ahora pretende reconocer como existentes e insusceptibles de generar un flujo de fondos en favor del contribuyente.

Con acierto el tribunal a quo señaló "...se advierte cierta contradicción en el planteo de la AFIP pues, por un lado, en la denuncia se afirmó que el contribuyente consignó gastos y créditos ´provenientes de operaciones comerciales falsas´, pero, por otro, se opuso al blanqueo solicitado por el imputado afirmando que ´quedó probado que hubo una salida de fondos´ y que sólo no se demostró quienes eran los beneficiarios de esas salidas ´puesto que las facturas que aportó resultaron ser apócrifas´...".

A ello, se añade que, en relación con la cuestión ventilada, como ya se anticipó el régimen legal no efectúa ninguna consideración que lo excluya a la hora de la regularización.

---

Fecha de firma: 12/06/2025

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

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

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

Firmado por: MARCOS FERNANDEZ OCAMPO, SECRETARIO DE CAMARA



#34691865#459901169#20250612135819866

Esta circunstancia no es menor pues en aquellas oportunidades en las que se pretendió excluir de los efectos liberatorios de un régimen de exteriorización voluntaria de activos situaciones como la apuntada por el recurrente, a saber, el cómputo de crédito fiscal mediante el uso de facturas apócrifas, la norma así lo contempló de forma expresa.

Esto se evidencia de manera patente en el marco de la ley 27.260, donde específicamente se excluyó tal circunstancia (cfr. art. 46, inc. c, aps. 1 y 2).

De adverso, cuando no ha sido expresamente objeto de previsión en la norma, tal como es el caso de la ley 27.613, debe asumirse que no se trata de una omisión superflua o caprichosa del legislador y por ello, la falta de previsión de tales excepciones no impide la posibilidad de usufructuar los beneficios del marco legal.

Esta interpretación es además la receptada por el Máximo Tribunal.

Al respecto, vale recordar que, un caso sustancialmente análogo, en el que el régimen de exteriorización voluntaria de activos no efectuaba disquisición alguna respecto de la circunstancia de gastos deducidos mediante facturas apócrifas, se desestimó la argumentación propuesta por el Fisco en líneas similares a las aquí presentadas (Fallos: 344:3394).

Concretamente, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, con remisión al dictamen del Procurador General de la Nación, señaló *mutatis mutandi*, "...la ley libera del impuesto al valor agregado que oportunamente se omitió declarar, si la contribuyente dio cumplimiento a los requisitos exigidos por el régimen -la exteriorización de fondos y el pago del tributo especial- para que proceda la





## Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4

FSA 1965/2020/CFC1

*liberación, sin distinguir si aquél se origina en débitos o en créditos fiscales impugnados por la presentación de facturas apócrifas.*

*Observo, por lo tanto, que la interpretación propuesta por la recurrente en pos de limitar el beneficio en el IVA únicamente al débito fiscal omitido no resulta de la letra de la ley en examen.*

*Al respecto, ha sostenido V.E. que la primera fuente de exégesis de la ley es su letra y que cuando ésta es clara y no exige mayor esfuerzo interpretativo, no cabe sino su directa aplicación, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma (Fallos: 320:61; 305 y 2145; 323:1625, entre otros)...*

*...No tuerce mi razonamiento la interpretación que propone la recurrente, en cuanto busca limitar el beneficio en el IVA únicamente al débito fiscal omitido, pues considera que sólo en estos supuestos pudo obtenerse un capital oculto susceptible de posterior exteriorización.*

*Ello así porque entiendo que dicho capital oculto puede originarse tanto en ventas omitidas cuanto en compras ficticias, puesto que por cualquiera de las dos vías el contribuyente declara un IVA menor al realmente adeudado (cfr. arts. 11, 12 y ccdtes., ley 23.349, t.o. 1997) y obtiene un capital que permanece oculto al Fisco, cuya exteriorización procura el régimen instituido por la ley 26.476..."*

*Así pues, la interpretación que propone la querella colisiona con la norma invocada, desconoce su*

---

Fecha de firma: 12/06/2025

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

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

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

Firmado por: MARCOS FERNANDEZ OCAMPO, SECRETARIO DE CAMARA



#34691865#459901169#20250612135819866

finalidad y las previsiones legales antes apuntadas, lo que impide descalificar las decisiones adoptadas con sustento en la invocada arbitrariedad, debiendo prevalecer la exegesis que recepta el criterio del Máximo Tribunal antes expuesto.

En estas circunstancias, el contenido del escrito recursivo se vislumbra como mera expresión de la disconformidad del recurrente con lo decidido por las instancias anteriores, que atendiendo al examen de las cuestiones fácticas y jurídicas, hizo una ajustada aplicación del régimen legal previsto en la ley 27.613.

En consecuencia, cabe concluir que corresponde confirmar la tesitura adoptada, ya que no se ha conseguido demostrar, ni lo advierto, el yerro en la aplicación de la ley o vicio de arbitrariedad en el razonamiento desarrollado por los jueces de la instancia anterior que habiliten a descalificar la resolución recurrida como acto jurisdiccional válido.

En suma, no se exhiben en la decisión recurrida vicios de fundamentación, ni defectos de logicidad, ni transgresiones al correcto razonamiento, por lo que el criterio allí asumido será convalidado.

**III.** En definitiva y por las razones brindadas, habré de postular al Acuerdo el rechazo del recurso de casación interpuesto por la querella Agencia de Recaudación y Control Aduanero (ARCA), sin costas en la instancia (arts. 530 y 531 in fine del C.P.P.N.), teniendo presente la reserva del caso federal formulada.

Tal es mi voto.

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

**I.** La decisión impugnada es recurrible ante esta instancia, en tanto configura un pronunciamiento





## Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4

FSA 1965/2020/CFC1

equiparable a sentencia definitiva, conforme lo dispone el artículo 457 del Código Procesal Penal de la Nación, por cuanto resuelve la excepción de falta de acción y dispone el sobreseimiento del imputado, haciendo imposible la continuación del proceso penal.

Asimismo, la querella ha fundado suficientemente los planteos efectuados, cumpliendo con los requisitos formales exigidos por el artículo 463 del C.P.P.N. El recurso se encauza por ambas vías previstas en el artículo 456 del código ritual, y expone de forma motivada los agravios tanto "in iudicando" como "in procedendo" que le atribuye a la sentencia recurrida. En tal sentido, se cuestiona la aplicación extensiva del régimen de exteriorización de activos (Ley 27.613) a una situación que, según alega, no se encuentra prevista por la norma, así como la omisión de un análisis sustantivo de los requisitos exigidos por la ley para consolidar el beneficio invocado.

**II.** A los efectos de brindar una mejor y más acabada respuesta a los planteos efectuados por la parte impugnante, en primer lugar, habré de recordar brevemente los hechos que hacen a estas actuaciones y el posterior desarrollo del proceso.

Conforme surge de las constancias de la causa, Pablo Horacio Berardo Manero fue imputado por la presunta comisión del delito de evasión tributaria agravada (art. 2, inciso d), de la Ley 24.769), en su carácter de responsable de la firma Mora Huaico S.R.L. La acusación se basa en la utilización de facturas apócrifas a efectos de incrementar indebidamente los créditos fiscales declarados y reducir

---

Fecha de firma: 12/06/2025

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

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

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

Firmado por: MARCOS FERNANDEZ OCAMPO, SECRETARIO DE CAMARA



#34691865#459901169#20250612135819866

así la carga impositiva correspondiente al Impuesto al Valor Agregado y al Impuesto a las Ganancias en los periodos fiscales 2016 y 2017.

Posteriormente, la defensa del imputado informó que había procedido a la exteriorización de activos financieros en el marco del régimen de regularización previsto en la Ley 27.613, por un total que asciende a U\$S 151.907 y \$18.900.000. En virtud de ello, solicitó el dictado de su sobreseimiento, al considerar extinguida la acción penal conforme al artículo 11, inciso b) de la citada ley.

Tanto el juzgado de primera instancia como la Cámara Federal de Apelaciones de Salta hicieron lugar a esa petición. Consideraron que la exteriorización había sido válida y suficiente para ampararse en el beneficio legal, entendiendo que la Ley 27.613 no contiene una exclusión expresa para los casos en que la evasión se hubiera cometido mediante el uso de facturación falsa, a diferencia de regímenes anteriores. Asimismo, entendieron que no resulta necesario establecer una vinculación directa entre los fondos exteriorizados y las obligaciones tributarias cuestionadas, bastando el cumplimiento de los requisitos formales del régimen.

**III.** Ahora bien, conforme a lo descripto *ut supra* la decisión adoptada por el "a quo" que confirmó el sobreseimiento de Pablo Horacio Berardo Manero en orden al hecho por el que fuera denunciados, se presenta -en relación con los elementos y constancias obrantes en la causa- al menos prematura.

En efecto, el impugnante expuso fundadamente que, en el estado actual en el que se encuentra la investigación, no es posible el dictado de una solución

---

Fecha de firma: 12/06/2025

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

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

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

Firmado por: MARCOS FERNANDEZ OCAMPO, SECRETARIO DE CAMARA



#34691865#459901169#20250612135819866



## Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4

FSA 1965/2020/CFC1

liberatoria como la adoptada, describiendo un marco investigativo que en algunos aspectos se encuentra aún incompleto, y al que se ha puesto fin mediante una resolución que no ha abarcado la completa dimensión de los elementos obrantes en la causa.

Es que, el sobreseimiento dictado resulta prematuro, en tanto se apoya en una aplicación mecánica y extensiva de una norma de excepción, sin verificar el cumplimiento sustancial de las condiciones que habilitan la extinción de la acción penal.

Si bien el art. 11, inciso b), de la Ley 27.613 dispone que los sujetos que exterioricen activos "quedarán liberados de toda acción civil, comercial, penal tributaria, cambiaria, aduanera e impositiva", no aclara si esa liberación opera respecto de cualquier hecho delictivo previo o solo respecto de aquellos vinculados al dinero exteriorizado.

Este silencio no implica una habilitación ilimitada, porque se trata de una norma de excepción en materia penal, que debe interpretarse de forma restrictiva, como lo ha sostenido en reiteradas oportunidades la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Es que, la primera fuente de interpretación de la ley es su letra, y cuando ésta es clara, no corresponde apartarse de su sentido literal ni extender sus efectos por vía de analogía o mediante la incorporación de supuestos no previstos por el legislador (Fallos: 311:1042; 315:790; 320:61; 323:1625; 345:838, entre varios otros).

Tanto en los fallos a los que se remite tanto el instructor como el "a quo" para fundamentar su decisión, si

---

Fecha de firma: 12/06/2025

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

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

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

Firmado por: MARCOS FERNANDEZ OCAMPO, SECRETARIO DE CAMARA



#34691865#459901169#20250612135819866

bien la Corte Suprema aceptó la aplicación de regímenes de exteriorización, en cada caso lo hizo señalando que se debía atener estrictamente a la letra de la ley.

Cabe destacar que, si bien tanto el instructor como el "a quo" remitieron a los fallos "Sicopro SRL" (Fallos 345:838) como en "Copparoni S.A." (Fallos 345:838) para convalidar la aplicación del régimen, omitieron considerar que en ambos pronunciamientos la Corte condicionó su decisión a una lectura estricta del texto legal. La Corte no admitió una extensión genérica del beneficio, sino que, remitiéndose a lo dictaminado por la Procuración, resolvió a favor de los imputados exclusivamente porque la ley —en ese caso la 26.860— no establecía expresamente la exclusión de supuestos como el crédito fiscal irregular o el uso de facturas apócrifas. De ello no se sigue que todo supuesto de evasión quede automáticamente amparado por el blanqueo, sino que corresponde verificar con rigor si se dan los presupuestos materiales exigidos. La interpretación adoptada en autos, por el contrario, contradice el principio hermenéutico reafirmado en esos fallos de que el juez debe aplicar la ley tal como fue sancionada, sin extenderla por analogía a hipótesis no contempladas.

En este sentido, si bien la Ley 27.613 no exige de manera explícita la acreditación del origen de los fondos exteriorizados, tampoco autoriza, ya sea de forma expresa o implícita, la utilización del régimen para cubrir hechos delictivos desvinculados de los activos declarados. Es que, la aplicación del beneficio requiere una correspondencia objetiva entre los bienes exteriorizados y el hecho investigado. La tenencia exteriorizada debe ser, en efecto, el producto de la maniobra fiscal cuestionada, o

---

Fecha de firma: 12/06/2025

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

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

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

Firmado por: MARCOS FERNANDEZ OCAMPO, SECRETARIO DE CAMARA



#34691865#459901169#20250612135819866





## Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4

FSA 1965/2020/CFC1

al menos guardar con ella una conexión sustancial verificable en el caso.

Este beneficio no puede ser comprendido ni aplicado como una mera cláusula automática de impunidad, sino que, por el contrario, responde a una lógica de política criminal fiscal, en la que el Estado renuncia al ejercicio de su potestad punitiva, siempre y cuando el imputado regularice voluntaria y completamente su situación patrimonial, en forma compatible con los objetivos de transparencia, repatriación y reactivación económica que inspira el régimen de amnistía en trato cuya finalidad no es consagrar un perdón incondicional, sino facilitar la regularización con efectos limitados y condicionados (cfr. mensaje de elevación del proyecto de ley del Poder Ejecutivo al Congreso, la ley 27.613 y los considerandos del decreto reglamentario 244/2021).

En ese marco, la aplicación del beneficio exige un examen riguroso de los presupuestos sustanciales que lo habilitan. Entre ellos, la existencia de una relación directa, objetiva y verificable entre los activos exteriorizados y la conducta penal investigada constituye un elemento estructural sustancial. La exteriorización no puede ser ajena al objeto procesal, ni desvinculada del perjuicio fiscal concreto que generó la imputación. De lo contrario, la medida liberatoria dejaría de operar como instrumento de regularización y se transformaría en un mecanismo genérico de desvinculación penal, sin anclaje funcional en los fines que justifican el régimen (cfr. en lo pertinente mi voto causa "Santiago, Oscar Lucas y otros s/ recurso de casación", reg. 641/17.4; rta. el 5/6/2017;

---

Fecha de firma: 12/06/2025

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

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

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

Firmado por: MARCOS FERNANDEZ OCAMPO, SECRETARIO DE CAMARA



#34691865#459901169#20250612135819866

"Dores, Oscar Emilio s/recurso de casación", reg. 601/24, rta. el 3/06/2024; y "Vieyra Ferreyra, Diego Alberto y otros s/recursos de casación", reg. 978/24.4, rta. el 5/9/2024).

En este sentido, la conexión entre los activos exteriorizados y el hecho punible investigado adquiere relevancia central. No puede acordarse, en principio, un beneficio liberatorio sin acreditar que los fondos regularizados corresponden, directa o sustancialmente, al perjuicio fiscal que motivó la imputación. Esta exigencia cobra aún mayor fuerza si se considera que, tal como destaca la parte recurrente, el imputado manifestó en sus declaraciones juradas que los fondos habían salido de su patrimonio, lo que resulta incompatible con su posterior alegación de que las sumas exteriorizadas —antes capital oculto— estarían vinculadas a aquellos mismos fondos supuestamente ya inexistentes.

Cabe destacar, además, que los hechos imputados en la presente causa —la presunta evasión tributaria mediante el uso de facturas apócrifas en los períodos fiscales 2016 y 2017— son anteriores a la sanción de la Ley 27.613, dictada en 2021. Si bien ello no impide la aplicación del régimen, sí impone una verificación rigurosa de los presupuestos que la norma exige para extinguir la acción penal. En este sentido, la conexión entre los activos exteriorizados y el hecho punible investigado adquiere relevancia central ya que, en principio, no podría acordarse un beneficio liberatorio sin acreditar que los fondos regularizados corresponden, directa o sustancialmente, al perjuicio fiscal que motivó originalmente la imputación.

---

Fecha de firma: 12/06/2025

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

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

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

Firmado por: MARCOS FERNANDEZ OCAMPO, SECRETARIO DE CAMARA



#34691865#459901169#20250612135819866



## Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4

FSA 1965/2020/CFC1

Es más, es responsabilidad del Estado asegurar el cumplimiento de la ley y perseguir a quienes incurren en delitos tributarios. La decisión de no continuar con la investigación podría sentar un precedente perjudicial, desalentando la denuncia de actos ilícitos y afectando la confianza pública en el sistema tributario (cfr. mis votos en causas "Dores, Oscar Emilio s/recurso de casación" y "Vieyra Ferreyra, Diego Alberto y otros s/recursos de casación" ya citados).

Si bien el derecho penal debe ser considerado como de "última ratio", en este caso los intereses en juego justifican una evaluación exhaustiva de los hechos denunciados. La existencia de exteriorizaciones o planes de pago no puede servir como excusa para la desvinculación del sujeto de la causa, especialmente cuando subsisten elementos que requieren un examen probatorio más profundo.

A todo lo expuesto debe añadirse que el artículo 11, inciso b), de la Ley 27.613 establece que los fondos exteriorizados deben ser afectados a los fines que justifican el régimen, particularmente su aplicación a proyectos de inversión en el sector de la construcción. En el caso, no se advierte de los pronunciamientos cuestionados que tal exigencia sustancial haya sido cumplida por el imputado. Esta omisión que se advierte de la sentencia recurrida resulta especialmente relevante, ya que impide consolidar los efectos liberatorios previstos por la ley. No se trata solo de un requisito formal incumplido, sino de la falta de verificación de un presupuesto esencial del régimen de exteriorización.

---

Fecha de firma: 12/06/2025

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

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

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

Firmado por: MARCOS FERNANDEZ OCAMPO, SECRETARIO DE CAMARA



#34691865#459901169#20250612135819866

En suma, considero que la sentencia recurrida confiere efectos extintivos sin que se hayan cumplido rigurosamente con los requisitos estipulados por la normativa. La omisión de verificar la existencia de una correspondencia sustancial entre los activos exteriorizados y el hecho punible investigado, así como la falta de prueba sobre la aplicación de esos fondos a los destinos exigidos por la ley, impiden sostener válidamente la extinción de la acción penal.

**IV.** Por ello, en orden a las consideraciones expuestas, propongo al acuerdo: HACER LUGAR al recurso de casación interpuesto por la querella, CASAR y REVOCAR la resolución recurrida y su antecedente necesario, en cuanto hizo lugar a la excepción de falta de acción prevista por el art. 339, inciso 2°, del Código Procesal Penal de la Nación, interpuesta por la defensa técnica de Pablo Horacio Berardo, y en consecuencia, sobreseyó al nombrado en orden al delito que oportunamente le fuera atribuido calificado como evasión, previsto y penado por el art. 2, inc. d), de la ley 24.769; y, en consecuencia, REMITIR las presentes actuaciones al juzgado de origen -a través del "a quo"- a fin de que se continúe con la sustanciación del presente proceso.

Sin embargo, en este punto y a los estrictos fines de alcanzar la mayoría requerida para un pronunciamiento válido, habré de adherir a la solución propuesta en el voto que lidera el acuerdo de HACER LUGAR al recurso de casación interpuesto por la parte querellante -ARCA-, ANULAR el pronunciamiento recurrido y REMITIR las actuaciones a la instancia anterior a fin de que dicte una nueva conforme los lineamientos esbozados en la presente

---

Fecha de firma: 12/06/2025

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

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

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

Firmado por: MARCOS FERNANDEZ OCAMPO, SECRETARIO DE CAMARA



#34691865#459901169#20250612135819866



## Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 4

FSA 1965/2020/CFC1

resolución. Sin costas en la instancia (arts. 530 y 531 *in fine* del C.P.P.N.).

En mérito del Acuerdo que antecede, el Tribunal, por mayoría, **RESUELVE:**

**HACER LUGAR** al recurso de casación interpuesto por la parte querellante -ARCA-, **ANULAR** el pronunciamiento recurrido y **REMITIR** las actuaciones a la instancia anterior a fin de que dicte uno nuevo conforme los lineamientos esbozados en la presente resolución. Sin costas en la instancia (arts. 530 y 531 *in fine* del C.P.P.N.).

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

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

**Ante mí: Marcos Fernández Ocampo. Secretario de Cámara.**

---

Fecha de firma: 12/06/2025

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

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

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

Firmado por: MARCOS FERNANDEZ OCAMPO, SECRETARIO DE CAMARA



#34691865#459901169#20250612135819866