Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL - SALA 3

Registro nro.: 843/25

/// nos Aires, a los 21 días del mes de agosto de 2025, integrada la Sala III de la Cámara Federal de Casación Penal por los señores jueces doctores Carlos Alberto Mahiques -Presidente-, Juan Carlos Gemignani y Mariano Hernán Borinsky -Vocales-, para decidir acerca del recurso de casación interpuesto en la presente causa Nro. **CPE 904/2022/1/CFC1** del registro de esta Sala III, caratulada: **"OWEN RECURSOS HUMANOS S.A. y otro s/ rec. de casación".** Representa al Ministerio Público el señor Fiscal General, doctor Raúl Omar Pleé, en tanto que el señor defensor público oficial, doctor Ignacio Francisco Tedesco, asiste técnicamente a la mencionada persona jurídica y al acusado Lionel Gómez.

Efectuado el sorteo para que los jueces emitan su voto, resultó establecido el siguiente orden: doctores Juan Carlos Gemignani, Carlos A. Mahiques y Mariano Hernán Borinsky.

VISTOS Y CONSIDERANDO:

El señor juez doctor **Juan Carlos Gemignani** dijo:

PRIMERO:

I. Del Sistema de Gestión Judicial (Lex 100) surge que la Sala "B" de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico de esta ciudad, con fecha 30 de agosto de 2023, mediante el punto dispositivo "I" confirmó el acápite resolutivo "I" de la decisión de primera instancia de fecha 14 de mayo del mismo año por el cual se había resuelto sobreseer a Lionel Gómez

Fecha de firma: 21/08/2025
Firmado por: JUAN CARLOS GEMIGNANI, JUEZ CAMARA DE CASACION
Firmado por: MARIANO HERNAN BORINSKY, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: CARLOS ALBERTO MAHIQUES, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: PABLO ARIEL IANNARIELLO, SECRETARIO DE CAMARA

#38270803#467741983#20250819141926113

y a "OWEN RECURSOS HUMANOS S.A." respecto del delito de simulación dolosa de pago (arts. 334, 335 y 336 inc. 3°, del C.P.P.N.).

II. Contra dicha decisión, interpuso recurso de casación el titular de la Fiscalía ante la Cámara aludida, doctor Gabriel Pérez Barberá, el que denegado motivó la presentación directa ante esta Cámara a la que esta Sala -con integración parcialmente distinta a la actual y por mayoría- hizo lugar (Reg. Nro. 517/2024).

La parte recurrente encarriló su recurso de casación en el inciso 1° del art. 456 del C.P.P.N., pues entiende que en autos se ha interpretado de manera restrictiva el concepto "pago" contenido en el art. 11 de la ley 24.769, lo que generó la errónea inaplicación de la norma aludida.

En ese sentido, explicó que "[…] considerar que una compensación es un pago no se contrapone con al menos uno de los significados convencionales del término[…]", por lo cual el principio de legalidad no se vería de modo alguno menoscabado.

Reforzó su postura, exteriorizando que "[…] la ley de procedimiento tributario n° 11.683 (y que hace las veces de *lex specialis* en relación con el Código Civil y Comercial de la Nación) regula a la compensación en el art. 28 del capítulo IV titulado 'Del pago', [de modo que] el legislador ha optado por un concepto amplio de pago, es decir, como modo de extinción de la obligación tributaria, lo que incluye la compensación".

En abono de su postura, citó doctrina y jurisprudencia. Hizo reserva del caso federal.

III. En la etapa procesal prevista por los arts. 465, cuarto párrafo y 466 del C.P.P.N., la defensa pública oficial, propugnó la declaración de inadmisibilidad del recurso de

Fecha de firma: 21/08/2025
Firmado por: JUAN CARLOS GEMIGNANI, JUEZ CAMARA DE CASACION
Firmado por: MARIANO HERNAN BORINSKY, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: CARLOS ALBERTO MAHIQUES, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: PABLO ARIEL IANNARIELLO, SECRETARIO DE CAMARA

#38270803#467741983#20250819141926113

casación interpuesto por su contraparte procesal.

Fundó la improcedencia formal del remedio recursivo en el hecho de que "la Fiscalía ha pretendido un estiramiento del tipo para avanzar con su pretensión[…] tesis [que] ha resultado vencida en [las] dos instancias anteriores, sin que exista orfandad argumentativa, [sino] simplemente disconformidad o discrepancia-".

Asimismo, expresó que la redacción del art. 11 de la ley 24.769, norma aplicable al caso, "[…] no permite la imputación pretendida sin violar la legalidad como axioma de un derecho penal y de garantías-".

Por otro lado, señaló que el recurso incoado no puede progresar debido a que la parte impugnante no introdujo una cuestión federal suficiente, "[…] las garantías constitucionales avaladas por instrumentos internacionales de derechos humanos son para los ciudadanos imputados y no para el estado que se comprometió internacionalmente (el Fiscal es el estado perseguidor)[…]" y la desincriminación cuenta con doble conforme judicial.

Refirió que, este Estrado, conforme la letra del art. 54 del C.P.P.F., no resulta tribunal revisor -ni siquiera en supuestos excepcionales- de las cámaras de apelaciones.

En subsidio, la Defensoría propició el rechazo del remedio recursivo. Para ello, básicamente, hizo suyo lo argumentado por los magistrados de la instancia anterior, concluyendo, en consonancia con ello, que el fallo impugnado resulta ajustado a derecho.

Fecha de firma: 21/08/2025
Firmado por: JUAN CARLOS GEMIGNANI, JUEZ CAMARA DE CASACION
Firmado por: MARIANO HERNAN BORINSKY, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: CARLOS ALBERTO MAHIQUES, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: PABLO ARIEL IANNARIELLO, SECRETARIO DE CAMARA

#38270803#467741983#20250819141926113

Por último, manifestó que en autos se ha afectado la garantía del plazo razonable de juzgamiento. Ello así, teniendo en cuenta "[…] los holgados años de trámite cumplidos (se investiga un periodo fiscal de hace 8 años); lapso[…] alarmante al advertir que implicará haber consumido más del máximo de pena previsto en la norma invocada, sin haber superado aún la etapa instructoria-".

A ello se suma -dijo la defensa-, la circunstancia de que "[…] para el caso de que se haga lugar al recurso fiscal y se decida avanzar en el proceso agravando la situación procesal del encausado, no puede descartarse de plano el agotamiento de la vía recursiva pendiente por su parte, ensayando remedio federal y eventualmente recurso de queja, lo que nos colocaría en una continua dilación que no podría reprochársele al imputado, desde el momento en que la dilación actual es por el ejercicio recursivo del acusador que busca un inexistente triple conforme del sobreseimiento dictado-".

Finalmente, precisó que al tiempo ya consumido, y que puede seguir extendiéndose, debería agregarse el hecho de que la actividad investigativa no presenta complejidad como para justificar las dilaciones existentes.

En sustento de criterio, citó doctrina y jurisprudencia. Hizo reserva del caso federal.

IV. Superada la etapa procesal prevista por los arts. 465, último párrafo y 468 del C.P.P.N., de lo que se dejó constancia en autos, el Tribunal pasó a deliberar (art. 469 del mismo cuerpo legal).

SEGUNDO:

Que, la admisibilidad de la vía recursiva intentada -como se ha apuntado *ut supra*- ha sido resuelta favorablemente por

Fecha de firma: 21/08/2025
Firmado por: JUAN CARLOS GEMIGNANI, JUEZ CAMARA DE CASACION
Firmado por: MARIANO HERNAN BORINSKY, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: CARLOS ALBERTO MAHIQUES, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: PABLO ARIEL IANNARIELLO, SECRETARIO DE CAMARA

#38270803#467741983#20250819141926113

este Tribunal con fecha 9 de mayo de 2024, sin que los agravios introducidos por la esforzada defensa durante el "término de oficina" logren conmover lo decidido en ese aspecto.

TERCERO:

a) Sorteado, entonces, el ápice procesal supuestamente frustrario de la habilitación de esta instancia superior, me encuentro en condiciones de abordar los agravios introducidos por el representante de la sociedad en el recurso que excitó la jurisdicción de este Estrado como la crítica defensista relativa al supuesto exceso del plazo de juzgamiento que adolece el caso *sub examine*, sobre la cual, por razones metodológicas, habré de expedirme en primer término.

b) El Máximo tribunal, en diferentes oportunidades, ha señalado: "[…] *que el instituto de la prescripción de la acción tiene una estrecha vinculación con el derecho del imputado a un pronunciamiento sin dilaciones indebidas* […]" (Fallos: 322:360, esp. disidencia de los jueces Petracchi y Boggiano, y 323:982; y, más recientemente en el tiempo, Fallos: 329:445; 330:4103 y 331:600).

Asimismo, cabe memorar que el Alto Tribunal Federal lleva dicho "[…] *que la propia naturaleza de la garantía de ser juzgado en un plazo razonable impide determinar con precisión a partir de qué momento o bajo qué circunstancias comenzaría a lesionarse, pues la duración razonable de un proceso depende en gran medida de diversas circunstancias propias de cada caso, por lo que el derecho a ser juzgado sin dilaciones indebidas no puede traducirse en un número de días, meses o años*" (Fallos: 322:360,

Fecha de firma: 21/08/2025
Firmado por: JUAN CARLOS GEMIGNANI, JUEZ CAMARA DE CASACION
Firmado por: MARIANO HERNAN BORINSKY, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: CARLOS ALBERTO MAHIQUES, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: PABLO ARIEL IANNARIELLO, SECRETARIO DE CAMARA

#38270803#467741983#20250819141926113

votos de los jueces Fayt y Bossert, 327:327 y 330:3640). Sin perjuicio de esa aserción, vale la pena aclararlo, por entonces el cimero Tribunal identificó, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, algunos criterios para determinar cuán razonable, o no, resulta la duración de un pleito, a saber: "[…] *la complejidad del caso, la conducta del imputado y la manera en que el asunto fue llevado por las autoridades administrativas y judiciales* […]" (vid., nuevamente, Fallos: 330:3640, en el que remite a las sentencias dictadas en los casos "König" del 28 de junio de 1978, "Neumeister" del 27 de junio de 1968, publicadas en "Tribunal Europeo de Derechos Humanos, Jurisprudencia 1959-1983", B.J.C, Madrid, págs. 450/ 466, párrafo 99, y 68/87, párrafo 20, respectivamente; y "Calleja v. Malta, del 7 de abril de 2005, párrafo 123).

En idéntica dirección, por lo demás, se ha expedido la Corte Interamericana de Derechos Humanos -casos 11.245, resuelto el 1° de marzo de 1996, párrafo 111° y "López Álvarez v. Honduras", del 1° de febrero de 2006), cuya jurisprudencia, ha expresado nuestro más Alto Tribunal, debe servir de guía para la interpretación de los preceptos convencionales (confr. Fallos: 318:514; 319:1840; 323:4130 y 327:1914).

Reseñados que fueron los estándares a tener en cuenta para determinar si en el caso de que se trate el Estado sobrepasó, o no, el plazo razonable para emitir una respuesta penal, y relacionados dichos patrones con la marcha general del presente proceso tengo para mí que esta investigación se inscribe en la segunda de las hipótesis mencionadas.

Efectivamente, el atento repaso de las circunstancias causídicas que se detallarán *infra* es señal de que el tiempo que lleva la tramitación del proceso -como aquél que puede

Fecha de firma: 21/08/2025
Firmado por: JUAN CARLOS GEMIGNANI, JUEZ CAMARA DE CASACION
Firmado por: MARIANO HERNAN BORINSKY, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: CARLOS ALBERTO MAHIQUES, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: PABLO ARIEL IANNARIELLO, SECRETARIO DE CAMARA

#38270803#467741983#20250819141926113

vaticinarse se insumiría hasta su final resolución- no se desajusta al procesalmente esperable teniendo en cuenta el nivel de complejidad del caso; sin que, además, se advierta alguna falta de diligencia de las autoridades judiciales que hubiese irrogado una dilación significativa del proceso.

Así las cosas, el tiempo empleado por el Estado para dilucidar los hechos investigados, de momento no puede considerarse violatorio del derecho que asiste a todo imputado de obtener un juicio sin demoras indebidas, amparado por el art. 18 de la Constitución Nacional y por sendas normas de Tratados Internacionales (arts. 8.1 de la C.A.DD.HH. y 14.3.c del P.I.DD.CC. y PP.). Ergo, el agravio estudiado ha de ser rechazado.

c) Asentado lo anterior, de inmediato me abocaré a dar tratamiento a los cuestionamientos materializados en el recurso de casación articulado.

Ahora bien, con la finalidad de brindar una mayor claridad expositiva a la respuesta que habré de dispensar a las críticas ensayadas por el impugnante, entiendo apropiado hacer un repaso de las circunstancias del presente proceso relevantes a la luz de la cuestión a resolver y recordar los argumentos y las conclusiones esgrimidos en el pronunciamiento confirmatorio puesto en crisis, que hoy viene a revisión de este Estrado.

Respetuoso del lineamiento propuesto, cabe traer a colación que del fallo atacado se lee que:

"[P]*or el art. 11 de la ley 24.769 (texto según la ley 26.735, publicado en el Boletín Oficial el día 28 de diciembre de*

Fecha de firma: 21/08/2025
Firmado por: JUAN CARLOS GEMIGNANI, JUEZ CAMARA DE CASACION
Firmado por: MARIANO HERNAN BORINSKY, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: CARLOS ALBERTO MAHIQUES, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: PABLO ARIEL IANNARIELLO, SECRETARIO DE CAMARA

#38270803#467741983#20250819141926113

2011), se establece:

'Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el que mediante registraciones o comprobantes falsos o cualquier otro ardid o engaño, simulare el pago total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, sean obligaciones propias o de terceros".

"[P]*or la disposición legal aludida se sancionan las simulaciones que recaen sobre '…el pago…' de las obligaciones tributarias, entre otros conceptos, y la posibilidad de atribuir a la expresión que el legislador empleó para identificar aquel elemento normativo y central del tipo penal, un alcance genérico que abarque tanto el pago en el sentido específico del concepto, como otras formas posibles de extinción de las obligaciones, soslayando la técnica empleada por el ordenamiento jurídico restante (confr., por ejemplo, el modo por el cual se define y se regulan el pago y la compensación por los arts. 865, 921 y ccs. del Código Civil y Comercial y por los arts. 20, 23, 25 y 28 de la ley 11.683), en principio y como regla general, no podría ser admitida sin menoscabo del principio de legalidad en materia penal (confr., con relación al principio constitucional aludido, CPE 797/2013/1/CA1, res. del 11/08/2015, Reg. Interno N° 338/2015, CPE 1401/2016/CA1, res. del 17/11/2017, Reg. Interno N° 785/2017, CPE 1349/2016/1/CA1, res. del 30/11/2017, Reg. Interno N° 827 /2017, CPE 1576/2016/CA1, res. del 25/02/2021, Reg. Interno N° 76/21 y CPE 207/2021/CA1, res. del 18/04/22, Reg. Interno N° 148/22 y CCC 36727 /2015/CA3, res. del 25/04/23, Reg. Interno N° 157/23, de esta Sala 'B' y CPE 1667/2019/CA1, res. del 28/10/2021, Reg. Interno N° 495/2021, CPE 2028 /2018/CA1, res.*

Fecha de firma: 21/08/2025
Firmado por: JUAN CARLOS GEMIGNANI, JUEZ CAMARA DE CASACION
Firmado por: MARIANO HERNAN BORINSKY, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: CARLOS ALBERTO MAHIQUES, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: PABLO ARIEL IANNARIELLO, SECRETARIO DE CAMARA

#38270803#467741983#20250819141926113

del 25/04/2022, Reg. Interno N° 182/2022 y CPE 1882/2019 /CA1, res. del 22/06/2022, Reg. Interno N° 270/2022 y CPE 4203/2018/3 /CA2, res. del 30/05/23, Reg. Interno N° 212/23 de la Sala 'A' de esta Cámara)".

"[A]*demás, sin soslayar la diferente naturaleza entre los procedimientos propios de la ejecución fiscal y el proceso penal, debe recordarse que, en sentido similar a lo expresado por el considerando que antecede respecto del pago y de la compensación como supuestos diferentes de extinción de las obligaciones tributarias, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha negado la posibilidad de asimilar ambos conceptos, a pesar de encontrarse regulados en el mismo capítulo de la ley 11.683 -Capítulo IV, titulado 'DEL PAGO'-, al momento de examinarse la admisibilidad de una excepción en el marco de un juicio de ejecución fiscal, al expresar: '…el a quo se ha apartado injustificadamente de lo prescripto en la ley aplicable al caso -art. 92 de la ley 11.683- ya que ésta, en lo que interesa, sólo prevé la excepción de pago total, y no contempla a la compensación entre las defensas oponibles (Fallos: 321:2103).*

En el caso de autos, pese a que la sentencia dice admitir una excepción de pago, su único fundamento radica en la circunstancia de que el demandado había efectuado un pedido de compensación…' (Fallos 323:795)".

"[A]*simismo, independientemente de la incidencia decisiva que para la definición de la cuestión a la cual viene haciéndose mención corresponde atribuir al principio de legalidad en materia penal, resulta útil recordar que la '…Corte [Suprema*

Fecha de firma: 21/08/2025
Firmado por: JUAN CARLOS GEMIGNANI, JUEZ CAMARA DE CASACION
Firmado por: MARIANO HERNAN BORINSKY, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: CARLOS ALBERTO MAHIQUES, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: PABLO ARIEL IANNARIELLO, SECRETARIO DE CAMARA

#38270803#467741983#20250819141926113

de Justicia de la Nación] ha establecido en antiguos y reiterados pronunciamientos que, en lo relacionado con los métodos de interpretación de la ley, la primera regla consiste en respetar la voluntad del legislador, a cuyo fin cabe estar a las palabras que ha utilizado. Si la ley emplea determinados términos, corresponde suponer que ellos no son superfluos, sino que han sido empleados con algún propósito que debe ser atendido, pues es misión de los jueces dar pleno efecto a las normas vigentes sin sustituir al legislador ni juzgar sobre el mero acierto o conveniencia de las disposiciones adoptadas por aquél en ejercicio de sus propias facultades…' (Fallos 323:3215)".

"En definitiva, '…[e]l Poder Judicial no puede dar a la ley, y sobre todo a la ley penal una extensión mayor que la que le di[o] el propio legislador, único facultado para salvar las deficiencias -si las hay- de su propia obra…' (Fallos 184:116)".

"[E]*n el sentido al que se viene haciendo referencia por los considerandos anteriores, se advierte que si bien las conductas descriptas por el art. 10 del Régimen Penal Tributario establecido por el Título IX de la ley 27.430 guardan similitud con las previstas por el art. 11 del régimen anterior dispuesto por la ley 24.769 (…), se estableció una condición objetiva de punibilidad que la norma anterior no preveía ($ 500.000 por cada ejercicio anual), y se modificó parcialmente la redacción reprimiendo no solo al que '...simulare el pago total o parcial de obligaciones tributarias...' como disponía la norma anterior, sino al que '...simulare la cancelación total o parcial de obligaciones tributarias...', lo cual es indicativo de que 'el pago' era el único medio de cancelación de las obligaciones aludido por el art. 11 de la ley 24.769, y que con la modificación efectuada al tipo penal en cuestión por el art. 10*

Fecha de firma: 21/08/2025
Firmado por: JUAN CARLOS GEMIGNANI, JUEZ CAMARA DE CASACION
Firmado por: MARIANO HERNAN BORINSKY, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: CARLOS ALBERTO MAHIQUES, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: PABLO ARIEL IANNARIELLO, SECRETARIO DE CAMARA

#38270803#467741983#20250819141926113

del régimen establecido por la ley 27.430, el legislador quiso incluir en la descripción típica de la conducta prohibida de que se trata, además del 'pago', otros medios de cancelación de las obligaciones, como por ejemplo la compensación".

"[F]inalmente, con relación a los pronunciamientos invocados por la parte recurrente cabe destacar que los criterios establecidos por aquéllos no resultan vinculantes para quienes suscriben la presente para resolver en este caso, conforme a los criterios propios sobre la cuestión, sin perjuicio de la consideración del valor doctrinario de aquellas opiniones, que no se comparten y que no se compatibilizarían con el criterio de la Corte Suprema de Justicia de la Nación señalado por el considerando 5° de la presente (confr. voto de los suscriptos en CCC 36727/2015/CA3, res. Del 25/04 /23, Reg. Interno N° 157/23, CPE 1418/2019/1/CA1, res. Del 22/06/23, Reg. Interno N° 255/23 de esta Sala 'B' y CPE 4203/2018/3/CA2, res. del 30/05 /2023, Reg. Interno N° 212/2023 de la Sala 'A' de esta Cámara).

"[P]or lo expresado por los considerandos anteriores, los hechos presuntos de simulación de pago aludidos por el considerando 1° de la presente no pueden tener encuadre en la descripción típica contenida por el art. 11 de la ley 24.769, modificada por la ley 26.735, por lo que el agravio planteado en aquel sentido por la parte recurrente no puede tener una acogida favorable".

"[P]or consiguiente, corresponde establecer que la decisión recurrida en cuanto por aquélla se dispuso el auto de sobreseimiento de Lionel GOMEZ y de OWEN RECURSOS HUMANOS S.A. en

Fecha de firma: 21/08/2025
Firmado por: JUAN CARLOS GEMIGNANI, JUEZ CAMARA DE CASACION
Firmado por: MARIANO HERNAN BORINSKY, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: CARLOS ALBERTO MAHIQUES, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: PABLO ARIEL IANNARIELLO, SECRETARIO DE CAMARA

#38270803#467741983#20250819141926113

orden a los sucesos mencionados por el considerando 1° de la presente, resulta ajustada a derecho y a las constancias de la causa y, por lo tanto, debe ser confirmada".

d) Puntualizado el hecho que generó la puesta en marcha de la maquinaria judicial, recreados los motivos sobre los cuales se edificaron los sobreseimientos dictados en favor de Lionel Gómez y "OWEN RECURSOS HUMANOS S.A." y reseñados los planteos casatorios articulados con más los argumentos exteriorizados por la defensa pública oficial ante esta Cámara, me encuentro en condiciones de resolver si las críticas del acusador estatal han, o no, de progresar.

Dicho ello, se observa que en el caso de autos, la cuestión a resolver se centra en determinar si la conducta delictiva imputada (presunta simulación dolosa del pago del Impuesto al Valor Agregado, del ejercicio fiscal 2016 por un monto de $ 922.228,04 al que se encontraría obligada la contribuyente "OWEN RECURSOS HUMANOS S.A.", llevada a cabo mediante la utilización de saldos falaces de libre disponibilidad generados por las DD.JJ. de I.V.A. (ejercicios 8/2015, 9/2015 y 11/2015, por los montos de $246.434,44 -este monto luego fue rectificado a $237.922,77-; $472.407,89 -este monto luego fue rectificado a $462.772,33- y $242.782,94, respectivamente) utilizados para compensar falsamente el pago de I.V.A. en el ejercicio 2016 (períodos julio, agosto, setiembre y noviembre del ejercicio mencionado, por los montos de $265.036,06; $197.736,27; $237.922,77 y $221.532,11, respectivamente), configura, o no, el delito de simulación dolosa de pago contenida en el artículo 11 de la ley 24.769 –según texto de la ley 26.735-.

Sobre la temática ya he tenido oportunidad de expedirme en forma afirmativa al votar en las causa N° 12012962/2012/3/CFC1

Fecha de firma: 21/08/2025
Firmado por: JUAN CARLOS GEMIGNANI, JUEZ CAMARA DE CASACION
Firmado por: MARIANO HERNAN BORINSKY, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: CARLOS ALBERTO MAHIQUES, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: PABLO ARIEL IANNARIELLO, SECRETARIO DE CAMARA

#38270803#467741983#20250819141926113

del registro interno de la Sala IV de esta C.F.C.P., "Szczech, Néstor Iván y otros s/ recurso de casación" –reg. Nro. 2411/15.4, del 22/12/2015- y CPE 151/2018/1/CFC1, de esta Sala III, "Wachs, Helena Mónica y otros s/ rec. de casación", -Reg. Nro. 258/2023, del 10/04/2023-.

En efecto, en el primer precedente referido adherí a los argumentos exteriorizados por mis entonces colegas de Sala -los cuales hice propios en el segundo antecedente de cita-, en cuanto en lo medular sostuvieron que: "[…] *dentro de esta figura también están comprendidas las conductas por las cuales se simula la cancelación de una obligación mediante cualquier ardid o engaño, como lo sería, también, el caso de la compensación de la obligación, utilizando, como se imputa, un falso saldo a favor del contribuyente.*

Refuerza lo expuesto el dato de que tanto el pago como la compensación se encuentran regulados en el Capítulo IV de la ley 11.683 que lleva el título 'Del pago', en donde se hace referencia, en definitiva, a la extinción de la obligación tributaria[…].

De ello se puede inferir, que tanto el pago como la compensación son medios aptos para cancelar las obligaciones tributarias debidas al fisco nacional, incluidos en un concepto amplio de pago propio del derecho tributario.".

Por consiguiente, es notorio que la presentación efectuada por los imputados con el propósito cancelar el Impuesto al Valor Agregado, del ejercicio fiscal 2016 por un monto de $922.228,04 al que se encontraría obligada la contribuyente "OWEN

Fecha de firma: 21/08/2025
Firmado por: JUAN CARLOS GEMIGNANI, JUEZ CAMARA DE CASACION
Firmado por: MARIANO HERNAN BORINSKY, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: CARLOS ALBERTO MAHIQUES, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: PABLO ARIEL IANNARIELLO, SECRETARIO DE CAMARA

#38270803#467741983#20250819141926113

RECURSOS HUMANOS S.A.”, llevada a cabo mediante la utilización de saldos falaces de libre disponibilidad generados por las DD.JJ. de I.V.A. (ejercicios 8/2015, 9/2015 y 11/2015), debe considerarse un “pago” en los términos del elemento normativo contenido en art. 11 de la ley 24.769.

Así las cosas, corresponde concluir que el pronunciamiento impugnado se ha sustentado en una errónea interpretación de la figura típica contenida en el artículo 11 de la ley 24.769 –según texto de la ley 26.735-, en la que *prima facie* encuadra la conducta generadora del proceso.

CUARTO:

En mérito de ello, propongo al Acuerdo: I. HACER LUGAR al recurso de casación deducido por la Fiscalía, SIN COSTAS (arts. 530 y 532 del C.P.P.N.), REVOCAR la decisión impugnada y su antecedente necesario por las cuales se resolvió sobreseer a Lionel Gómez y a “OWEN RECURSOS HUMANOS S.A.” respecto del delito simulación dolosa de pago tipificado por el art. 11 de la ley 24.769 –según texto de la ley 26.735-, dejándolas sin efecto; y REMITIR la causa a su origen a los fines de que tome razón de lo decidido por el Tribunal y luego la envíe al juzgado *a quo* para que prosiga con la sustanciación del presente proceso según su estado. II. TENER PRESENTE la reserva del caso federal efectuada por la defensa pública oficial.

Es mi voto.

El señor juez doctor **Carlos A. Mahiques** dijo:

Corresponde recordar que el artículo 11 de la ley 24.769, según Ley 26.735, prevé que: “*Será reprimido con prisión de dos a seis años el que mediante registraciones o comprobantes falsos o cualquier otro ardid o engaño, simulare el pago total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad*

Fecha de firma: 21/08/2025
Firmado por: JUAN CARLOS GEMIGNANI, JUEZ CAMARA DE CASACION
Firmado por: MARIANO HERNAN BORINSKY, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: CARLOS ALBERTO MAHIQUES, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: PABLO ARIEL IANNARIELLO, SECRETARIO DE CAMARA

#38270803#467741983#20250819141926113

social nacional o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, sean obligaciones propias o de terceros".

Así pues, en el caso, la *ratio juris* radica en determinar si la conducta denunciada que consiste en la utilización de saldos falaces de libre disponibilidad generados por las DDJJ de IVA (ejercicios 8/2015, 9/2015 y 11/2015) para compensar el pago de IVA en el ejercicio 2016 (períodos julio, agosto, septiembre y noviembre), con el fin de pretender extinguir obligaciones debidas al fisco, constituye el delito de simulación dolosa de pago. Para ello, se requiere determinar el alcance del elemento "pago" contenido en la descripción de la conducta prohibida y así definir si comprende o no a la compensación.

Conforme señalé al emitir mi voto en la causa CPE 132/2022/1/CFC1, *MARKET PROMOCIONES SRL s/ recurso de casación*, reg. 914/2913, rta. el 24 de agosto de 2023, sabido es que el Régimen Penal Tributario se encuentra contemplado en una ley especial que se integra, a su vez, con conceptos específicos regulados por el procedimiento tributario. Así entonces, siendo el "pago" un elemento normativo del tipo penal, por razones de especialidad debe indagarse su significación jurídica en la legislación tributaria, con independencia de las definiciones de pago y compensación reguladas en el Código Civil y Comercial de la Nación, propias del derecho privado, y con una acepción diferente entre ambas.

La Ley de Procedimiento Fiscal (Ley 11.683), prevé en el capítulo IV denominado "Del Pago", ambas modalidades para la

Fecha de firma: 21/08/2025
Firmado por: JUAN CARLOS GEMIGNANI, JUEZ CAMARA DE CASACION
Firmado por: MARIANO HERNAN BORINSKY, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: CARLOS ALBERTO MAHIQUES, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: PABLO ARIEL IANNARIELLO, SECRETARIO DE CAMARA

#38270803#467741983#20250819141926113

cancelación de obligaciones tributarias, es decir, tanto el pago como la compensación.

En esta misma línea, el nuevo Régimen Penal Tributario (Ley 27.430) modificó el título del delito en cuestión, "Simulación dolosa de pago" por "Simulación dolosa de cancelación de obligaciones" y reemplazó en su texto la palabra pago por el término cancelación, de modo de acabar con el arduo debate suscitado en la doctrina y la jurisprudencia con la sanción de la ley 24.769, en torno al alcance que correspondía otorgar a este elemento del tipo.

La interpretación de las normas debe ser sistemática, y el conjunto de leyes que integra un orden jurídico debe ser entendido como compuesto por disposiciones recíprocamente coherentes. La unidad del derecho viene a ser, en el plano normativo, el equivalente del principio lógico de no contradicción. Cuando dos preceptos parecen contradictorios uno solo de ellos debe prevalecer en la interpretación que implique el tácito reconocimiento de la vigencia potencial del precepto restante.

En efecto, la jurisprudencia de la Corte indica que la primera regla de interpretación de las leyes es dar pleno efecto a la intención del legislador (Fallos 302:973) y que la primera fuente para determinar esa voluntad es la letra de la ley (Fallos 299:167), debe evitarse darle un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo la unas por las otras y adoptando, como valedero, el que las concilie y deje a todas con valor y efecto (Fallos 1:297, considerando 3o; 312:1614; 321:562; 324:876, entre otros).

En estos términos, habiendo el legislador previsto dentro de las modalidades del artículo reseñado la expresión "(…)

Fecha de firma: 21/08/2025
Firmado por: JUAN CARLOS GEMIGNANI, JUEZ CAMARA DE CASACION
Firmado por: MARIANO HERNAN BORINSKY, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: CARLOS ALBERTO MAHIQUES, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: PABLO ARIEL IANNARIELLO, SECRETARIO DE CAMARA

#38270803#467741983#20250819141926113

mediante registraciones o comprobantes falsos o cualquier otro ardid o engaño", y siendo que para el derecho tributario la "*compensación*" es un medio idóneo para cancelar obligaciones tributarias debidas al fisco nacional, puede afirmarse, sin riesgo a error, que la maniobra denunciada constituye en los términos del art. 11 de la ley 24.769 uno de los modos de comisión allí previstos sin afectación al principio de legalidad.

Así entonces, corresponde concluir que la resolución impugnada se sustentó en una errónea interpretación de la figura contenida en el artículo 11 de la ley 24.769, por lo que no puede ser convalidada como un acto jurisdiccional válido.

En virtud de lo expuesto, adhiero a la propuesta del doctor Juan Carlos Gemignani en cuanto corresponde HACER LUGAR al recurso de casación interpuesto por el representante del Ministerio Público Fiscal; CASAR la resolución recurrida y DEVOLVER las actuaciones a la instancia de origen a fin de que se continúe con el trámite de la causa, sin costas (arts. 470, 530 y ccdtes. del CPPN).

Tal es mi voto.

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

I. Preliminarmente, corresponde recordar que el día 24 de abril de 2023 los imputados Lionel Gómez y Owen Recursos Humanos S.A. fueron indagados por el titular del Juzgado Nacional en lo Penal Económico n° 3 en relación a "'*...la presunta simulación dolosa del pago del Impuesto al Valor Agregado, del ejercicio fiscal 2016 por un monto de $ 922.228,04 al que se encontraría obligada la contribuyente OWEN RECURSOS HUMANOS S.A.*

Fecha de firma: 21/08/2025
Firmado por: JUAN CARLOS GEMIGNANI, JUEZ CAMARA DE CASACION
Firmado por: MARIANO HERNAN BORINSKY, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: CARLOS ALBERTO MAHIQUES, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: PABLO ARIEL IANNARIELLO, SECRETARIO DE CAMARA

#38270803#467741983#20250819141926113

*Aquella simulación se habría llevado a cabo mediante la utilización de saldos falaces de libre disponibilidad generados por las DD.JJ. de I.V.A. (ejercicios 8/2015, 9/2015 y 11/205 -*sic-*, por los montos de $ 246.434,44 -este monto luego fue rectificado a $ 237.922,77-; $ 472.407,89 -este monto luego fue rectificado $ 462.772,33- y $ 242.782,94, respectivamente) utilizados para compensar falsamente el pago de I.V.A. en el ejercicio 2016 (períodos julio, agosto, setiembre y noviembre del ejercicio mencionado, por los montos de $ 265.036,06; $ 197.736,27; 237.922,77 y $ 221.532,11 respectivamente). Para mayor precisión, con los saldos del lapso 9/2015 se habrían compensado los lapsos 7/2016 y 8/2016 y, con los saldos del lapso 11/2015 se habría compensado el lapso 11/2016'*(...)*".*

II. Posteriormente, y al resolver la situación procesal de los imputados, con fecha 14 de mayo de 2023, el magistrado de primera instancia (dejando a salvo su criterio), en lo que aquí interesa, dictó el sobreseimiento de ambos.

Ello, fundado básicamente en el criterio fijado por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, relativo a establecer que los sucesos denunciados no encuadran en una figura penal, atento a que el delito previsto en el art 11 de la ley 24.769 sanciona a las simulaciones que recaen sobre el "pago" de las obligaciones tributarias y no contempla hechos como los que se encuentran bajo estudio, en los que mediaron compensaciones. De modo que, en ese sentido, se afirmó que no es posible adscribir al elemento normativo del tipo "pago" un alcance genérico que abarque otras formas de extinción de obligaciones, sin menoscabo del principio de legalidad en materia penal.

III. El fiscal a cargo de la Fiscalía Nacional en lo Penal Económico nro. 1 apeló aquella decisión expresando, como

Fecha de firma: 21/08/2025
Firmado por: JUAN CARLOS GEMIGNANI, JUEZ CAMARA DE CASACION
Firmado por: MARIANO HERNAN BORINSKY, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: CARLOS ALBERTO MAHIQUES, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: PABLO ARIEL IANNARIELLO, SECRETARIO DE CAMARA

#38270803#467741983#20250819141926113

motivo de agravio, que en la figura contenida en artículo 11 de la ley 24.769 se encuentran comprendidas también las conductas por las cuales se simula la cancelación de una obligación mediante cualquier ardid o engaño, como lo sería también, el caso de la compensación cuando se utiliza un falso saldo a favor del contribuyente.

IV. Por último, con fecha 30 de agosto de ese mismo año, la Sala B de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico confirmó la resolución recurrida. En dicha oportunidad, los magistrados reiteraron su criterio vinculado a la imposibilidad de asimilar el concepto de "pago" previsto en la norma bajo examen con la compensación de obligaciones tributarias.

V. Conforme surge de la reseña de agravios del recurso de casación contra el pronunciamiento aludido en el párrafo anterior, el objeto de la controversia gira en torno al alcance del elemento normativo "pago" del tipo penal previsto en el art. 11 de la ley 24.769 y, consecuentemente, si dicha norma contempla la plataforma fáctica atribuida a Lionel Gómez y a Owen Recursos humanos S.A. que ya reseñamos *ut supra*.

Sobre la cuestión traída a estudio, cabe indicar que por el artículo 11 de la ley 24.769 se dispone que "*será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el que mediante registraciones o comprobantes falsos o cualquier otro ardid o engaño, simulare el pago total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, o derivadas*

Fecha de firma: 21/08/2025
Firmado por: JUAN CARLOS GEMIGNANI, JUEZ CAMARA DE CASACION
Firmado por: MARIANO HERNAN BORINSKY, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: CARLOS ALBERTO MAHIQUES, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: PABLO ARIEL IANNARIELLO, SECRETARIO DE CAMARA

#38270803#467741983#20250819141926113

de la aplicación de sanciones pecuniarias, sean obligaciones propias o de terceros” (artículo 11 Ley 24.769 según ley 26.735).

El delito descripto en la norma penal bajo examen consiste en simular el pago de determinadas obligaciones. Al igual que en el caso de otros conceptos de los cuales se sirve la Ley Penal Tributaria para describir la conducta prohibida, el “pago” constituye un elemento normativo cuya significación jurídica se define por la legislación tributaria.

En efecto, si bien este elemento encuentra definición en el Código Civil y Comercial de la Nación (art. 865), similar a la que establecía el Código Civil anterior (art. 725), es legítimo que las normas tributarias creen conceptos e instituciones propias, o que el derecho tributario adopte conceptos e instituciones del derecho privado y les dé una acepción diferente de la que tienen en sus ramas de origen.

Es en ese marco que la Ley de Procedimiento Fiscal (Ley 11.683, T.O. por decreto 821/98) prevé en su Capítulo IV, denominado “Del Pago”, dos modalidades: el pago propiamente dicho (art. 23) y la compensación (art. 28). De ello se puede inferir, que tanto el “pago” como la “compensación” son medios aptos para cancelar las obligaciones tributarias debidas al fisco nacional, incluidos en un concepto amplio de pago propio del derecho tributario.

De acuerdo con ello, cabe concluir que el “pago” referido en el artículo 11 de la Ley 24.769, denota los supuestos de extinción de las obligaciones tributarias previstos en los artículos 23 y 28 de la Ley 11.683.

En dicho sentido me expedí en la causa FPA 12012962/2012/3/CFC1, **“Szczech, Néstor Iván y otros s/ recurso de casación”** (cfr. en lo pertinente y aplicable, CFCP, Sala IV, reg.

Fecha de firma: 21/08/2025
Firmado por: JUAN CARLOS GEMIGNANI, JUEZ CAMARA DE CASACION
Firmado por: MARIANO HERNAN BORINSKY, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: CARLOS ALBERTO MAHIQUES, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: PABLO ARIEL IANNARIELLO, SECRETARIO DE CAMARA

#38270803#467741983#20250819141926113

nro. 2411/15.4, rta. el 22/12/15, por unanimidad).

Contra el mencionado pronunciamiento se declararon inadmisibles los recursos extraordinarios deducidos -CFCP, Sala IV, reg. nro. 335/16.4, rta. 23/3/16- y, a su vez, la Corte Suprema de Justicia de la Nación desestimó la Queja originada en la denegación de las mencionadas impugnaciones extraordinarias (cfr. CSJN, expte. FPA 12012962/2012/3/1/RH1 "Szczech, Néstor Iván y otros s/ infracción ley 24.769", rta. 7/2/17).

Esta tesitura también fue sostenida por la Sala I de la CFCP en las causas *"Softeg SA"* y *"Market Promociones SRL"* (cfr. en lo pertinente y aplicable, CFCP, Sala I, causa CPE 1667/2019/1/CFC1, *"Softeg SA s/recurso de casación"*, reg. nro. 1278/22, rta. 27/10/22, resuelta por unanimidad; y CFCP, Sala I, causa CPE 132/2022/1/CFC1 *"Market Promociones SRL s/recurso de casación"*, reg. nro. 914/23, rta. 24/8/23, también resuelta por unanimidad).

Sumado a ello, tengo dicho que, con relación a la previsión legal analizada *"supo postularse una exégesis alternativa basada en la inexistencia de un disvalor distinto en el mecanismo elegido para simular la extinción de obligaciones, que legitime un tratamiento diferenciado (y que, aun de existir, demandaría el despliegue de un ardid de mayor entidad para casos de simulaciones desplegadas con respecto a una compensación). En este entendimiento […] se interpretó que el concepto ´pago´ al que se hace referencia por la norma penal tributaria (art. 11 de la ley 24.769) constituía un sinónimo de ´extinción de obligación´* […] *Ahora vemos que, precisamente, del modo en que quedó*

Fecha de firma: 21/08/2025
Firmado por: JUAN CARLOS GEMIGNANI, JUEZ CAMARA DE CASACION
Firmado por: MARIANO HERNAN BORINSKY, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: CARLOS ALBERTO MAHIQUES, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: PABLO ARIEL IANNARIELLO, SECRETARIO DE CAMARA

#38270803#467741983#20250819141926113

redactada la figura del artículo 10 del régimen penal tributario con la sanción de la ley 27.430, artículo 279, el legislador recogió la posición amplia anteriormente referenciada. Con ello se puso fin a cualquier cuestionamiento que dicha línea de interpretación pudiera despertar frente a conductas que, más allá de la simulación dolosa de pago, pudiera afectar a la hacienda pública […] *mediante otras formas de simular dolosamente la cancelación de obligaciones* […] *Ello se traduce en la asimilación de normativa de una interpretación que en los hechos la jurisprudencia ya venía realizando* […]. *De allí que dijéramos que era aparente o relativa la expansión del tipo penal del artículo 10 del régimen actual con respecto al que acuñaba el artículo 11 de la derogada ley 24.769; y que en realidad estamos ante un refinamiento de la técnica legislativa"* (cfr. Mariano Hernán Borinsky, Pablo Nicolás Turano, Magdalena Rodríguez y Daniel Schurjin Alménar, "Delitos Tributarios y contra la seguridad social", Rubinzal Culzoni, Santa Fe, 2020, págs. 359/360).

En atención a lo expresado, comparto las consideraciones efectuadas en el recurso de casación, las que también han sido recogidas por los distinguidos colegas que me preceden en el orden de votación, referidas a que el colegiado de la instancia previa incurrió en una errónea aplicación de la ley sustantiva a las circunstancias fácticas sometidas a estudio, pues la interpretación efectuada en el pronunciamiento cuestionado conlleva un recorte arbitrario del ámbito de aplicación de la norma.

Establecido cuanto precede, adhiero a la propuesta formulada por el doctor Juan Carlos Gemignani -la cual también es compartida por el doctor Carlos A. Mahiques- en cuanto a que corresponde hacer lugar al recurso de casación interpuesto por la

Fecha de firma: 21/08/2025
Firmado por: JUAN CARLOS GEMIGNANI, JUEZ CAMARA DE CASACION
Firmado por: MARIANO HERNAN BORINSKY, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: CARLOS ALBERTO MAHIQUES, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: PABLO ARIEL IANNARIELLO, SECRETARIO DE CAMARA

#38270803#467741983#20250819141926113

fiscalía, revocar la resolución recurrida y su antecedente necesario, dejándolas sin efecto; y remitir la causa a la instancia de origen a fin de que se tome razón de lo decidido y luego la envíe al juzgado de primera instancia para la prosecución de la instrucción del presente proceso según su estado (arts. 470, 530 y concordantes del C.P.P.N.).

Por ello, en mérito del acuerdo que antecede, el tribunal,

RESUELVE:

I. HACER LUGAR al recurso de casación deducido por la Fiscalía, SIN COSTAS (arts. 530 y 532 del C.P.P.N.), **REVOCAR** la decisión impugnada y su antecedente necesario por las cuales se resolvió sobreseer a Lionel Gómez y a "OWEN RECURSOS HUMANOS S.A." respecto del delito simulación dolosa de pago tipificado por el art. 11 de la ley 24.769 –según texto de la ley 26.735-, dejándolas sin efecto; y **REMITIR** la causa a su origen a los fines de que tome razón de lo decidido por el Tribunal y luego la envíe al juzgado *a quo* para que prosiga con la sustanciación del presente proceso según su estado.

II. TENER PRESENTE la reserva del caso federal.

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

Fecha de firma: 21/08/2025
Firmado por: JUAN CARLOS GEMIGNANI, JUEZ CAMARA DE CASACION
Firmado por: MARIANO HERNAN BORINSKY, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: CARLOS ALBERTO MAHIQUES, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: PABLO ARIEL IANNARIELLO, SECRETARIO DE CAMARA

#38270803#467741983#20250819141926113