Registro Nro. 657/25

///nos Aires, a los 24 días del mes de junio de dos mil veinticinco, se reúne la Sala I de la Cámara Federal de Casación Penal, integrada por los señores jueces doctores Diego G. Barroetaveña -presidente-, Daniel Antonio Petrone y Carlos A. Mahiques -vocales-, para resolver el legajo **N° FCB 1357/2014/TO1/CFC2** del registro de esta Sala, caratulado "**GIOVANARDI, Carlos Alberto y otros s/ recurso de casación**", de cuyas constancias **RESULTA**:

1°) Que, el 29 de octubre de 2024, el Tribunal Oral en lo Criminal Federal N° 1 de Córdoba, integrado de manera unipersonal por el señor juez Jaime Diaz Gavier, resolvió, en lo que aquí interesa: "...*III. DECLARAR la inconstitucionalidad del art. 1 del Decreto Reglamentario 608/2024, en cuanto dispone incluir dentro del Régimen de Regularización Excepcional de Obligaciones Tributarias, Aduaneras y de la Seguridad Social, el delito previsto en el art. 15 inc. "c" de la Ley 24.769 (Asociación* [Ilícita] *Fiscal). IV. NO HACER LUGAR al sobreseimiento de los imputados* ***Carlos Alberto Giovanardi, Marisabel Regis, Claudio Norberto Capizzano, Gabriel Claudio Capizzano, Corina Daniela Capizzano y María Cristina Visca*** *en orden al delito de Asociación Ilícita Fiscal (art. 15 inc. "c" de la Ley 24.769), imputados en carácter de coautores*" (el destacado corresponde al original).

2°) Que, contra dicha decisión, Valentina Bagnis, en representación de la Dirección General Impositiva, Fisco Nacional – ARCA (ex AFIP) -en su carácter de parte querellante-, y Carlos Lescano Roque y Ángel Ignacio Carranza -abogados defensores de Carlos Alberto Giovanardi y Marisabel

Fecha de firma: 24/06/2025
Firmado por: DIEGO GUSTAVO BARROETAVEÑA, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: DANIEL ANTONIO PETRONE, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: WALTER DANIEL MAGNONE, SECRETARIO DE CAMARA



#38078222#460953004#20250623123543474

Degis- interpusieron sendos recursos de casación, que fueron concedidos por el *a quo* y mantenidos en esta instancia.

Por su parte, Rodrigo Pablo Hayas, en su carácter de abogado defensor de Claudio Norberto Capizzano, Gabriel Claudio Capizzano y Carina Daniela Capizzano, adhirió al último recurso de mención.

3°) a. Que la defensa de los imputados Giovanardi y Degis impugnó los puntos III y IV de la decisión referida, encauzando su recurso en ambos incisos del art. 456 del Código Procesal Penal de la Nación (CPPN).

En lo sustancial, indicó que el tribunal *a quo*, al momento de declarar la inconstitucionalidad del art. 1 del Decreto 608/2024, omitió "*...analizar la ley 24768 en la que la Asociación Ilícita está prevista como AGRAVANTE en las DISPOSICIONES referidas a todas las figuras delictivas de la ley*" y que dicha omisión generó que se señalara "*...al Bien Jurídico Protegido como la protección al orden, y la hacienda pública sin advertir que si realmente fuese el orden a la tranquilidad pública y se circunscribe a la evasión del pago de impuestos, no habría diferencia con la del art. 210 C.P.*" (las mayúsculas y subrayados corresponden al original).

Agregó que no se ha tomado en consideración que la ley 24769 (que creó la figura de la asociación ilícita fiscal), como también las leyes anteriores y posteriores, exteriorizan una finalidad recaudatoria por parte de la actual ARCA.

Por otro lado, señaló que el sobreseimiento respecto de los hechos calificados como asociación ilícita fiscal fue rechazado bajo el único fundamento de considerar inconstitucional el art. 1 del decreto de mención, en cuanto dispone incluir al art. 15, inciso "c", de la ley 24.769.

Fecha de firma: 24/06/2025
Firmado por: DIEGO GUSTAVO BARROETAVEÑA, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: DANIEL ANTONIO PETRONE, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: WALTER DANIEL MAGNONE, SECRETARIO DE CAMARA

#38078222#460953004#20250623123543474

En ese orden, afirmó que "*en los autos motivo de este recurso el sobreseimiento dictado en los ÚNICOS hechos de evasión tributaria atribuidos a [sus] defendidos, deja sin sustento fáctico y jurídico el delito del art. 15 inc. c de la Ley 24.769, porque ese delito requiere 'habitualidad' en la participación de los supuestos miembros de esa Asociación, con lo cual el sobreseimiento de esos hechos vuelve atípicas sus conductas por la ausencia de esa 'habitualidad'...*" (las mayúsculas y subrayados corresponden al original).

A su vez, se remitió a los fundamentos expuestos por el voto mayoritario del TOF de Córdoba N° 2 en los autos "*Santiago, Oscar y otros s/ Asociación Ilícita Fiscal*" en ocasión de rechazar la inconstitucionalidad en cuestión.

Por otro lado, señaló que el planteo de inconstitucionalidad por parte del fiscal obligaba al tribunal a tratarlo especial y previamente, con intervención de las defensas, para que ellas pudieran ejercer su derecho de oposición y realizar las reservas correspondientes; destacando que ello no ocurrió, sino que el *a quo* resolvió sorpresiva y arbitrariamente, a pesar de conocer la jurisprudencia contraria citada con anterioridad, lo que acarrea la nulidad de la decisión aquí cuestionada.

Por último, hizo reserva del caso federal.

b. Por su parte, la defensa de G.C. Capizzano, C.N. Capizzano y C.D. Capizzano reprodujo los agravios planteados en el recurso al cual adhirió y agregó que, en este caso, respecto de sus asistidos, las exigencias típicas de la figura en cuestión, es decir, "*...'la habitualidad' 'la relativa permanencia en la convergencia de voluntades' señaladas por la doctrina penal como necesario para la configuración del delito de Asociación Ilícita Fiscal […]*

Fecha de firma: 24/06/2025
Firmado por: DIEGO GUSTAVO BARROETAVEÑA, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: DANIEL ANTONIO PETRONE, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: WALTER DANIEL MAGNONE, SECRETARIO DE CAMARA

#38078222#460953004#20250623123543474

estarían muy alejadas de haber ocurrido, teniendo en cuenta sus domicilios reales en Buenos Aires donde desenvuelven todo su trabajo profesional y los domicilios del resto de los co-imputados en la Ciudad de Villa [M]*aría en la Provincia de Córdoba (a 700 Kms de distancia)*", resaltando que "*…lo mismo sucede con la exigencia típica del 'propósito de cometer cualquiera de los delitos de la Ley 24.769' el cual requiere que se trate de delitos determinados*".

c. Por último, la parte querellante cuestionó el punto III de la resolución impugnada, encauzando también su recurso en ambos incisos del art. 456 del CPPN.

En lo sustancial, indicó que el *a quo* yerra "*...al estimar que le resulta de aplicación al Decreto N° 608/2024, lo dispuesto en el párrafo a continuación del art. 99 inc. 2 de la CN, que expresamente delimita el alcance de los llamados decretos de necesidad y urgencia, en los cuales se excluye expresamente a la materia en trato*"; toda vez que, en realidad, el decreto en cuestión ha sido dictado en los términos del mencionado art. 99, inciso 2°, de la CN, por lo que la única limitación existente sería la que consiste en "*no alterar el espíritu*" de la ley que resulta reglamentada.

A su vez, destacó que el tribunal de la instancia anterior ha omitido señalar cuál sería la finalidad de la ley en cuestión y, respecto del debate parlamentario de dicha norma (mencionado por el *a quo* en su resolución), agregó que "*…de las versiones taquigráficas -disponibles en los sitios de ambos recintos-, no surge que el espíritu de la ley haya sido excluir la posibilidad de regularizar y, en consecuencia, extinguir el delito de asociación ilícita fiscal*", sino que, por el contrario, en la sesión en la Cámara de Diputados, "*…se mencionó el art. 5 de la actual ley*

Fecha de firma: 24/06/2025
Firmado por: DIEGO GUSTAVO BARROETAVEÑA, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: DANIEL ANTONIO PETRONE, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: WALTER DANIEL MAGNONE, SECRETARIO DE CAMARA

#38078222#460953004#20250623123543474

27.743 pero en torno a los agentes de retención…" y *"…se efectuó una mención genérica que la extinción se vinculaba con la vigencia del art. 59 inc. 2 del C.P."*, mientras que, en la Cámara de Senadores, *"…vemos una situación similar, sin hacer mención alguna a la inaplicabilidad del art. 5 para el delito de asociación ilícita fiscal"*.

Asimismo, citó el mensaje de elevación de la ley 27743 y concluyó que *"…siendo que se ha mantenido la propuesta -con pequeñas modificaciones- realizada por parte del Poder Ejecutivo, corresponde concluir que la finalidad de la presente ley se vincula con el saneamiento de las cuentas públicas y la reincorporación de contribuyentes para el cobro inmediato de los impuestos adeudados"*.

En virtud de lo expuesto, la parte querellante indicó que *"...es claro que el principio de división de poderes encarga al Poder Judicial la interpretación y aplicación de las normas y no su valoración de conveniencia. Por ello, en base a una interpretación literal, integral y sistemática de la norma y del propio examen del debate parlamentario, cabe concluir que la liberación prevista en la Ley 27743 y su reglamento incluyen al delito de asociación ilícita fiscal previsto en el art. 15 inc c) del Título IX de la Ley N° 27.430"*.

A su vez, señaló que la conclusión del tribunal *a quo* -en punto a que la norma se limita a acciones vinculadas a obligaciones dinerarias, mientras que la figura de la asociación ilícita fiscal no tiene tal naturaleza, por lo que se trataría de acciones penales distintas y separadas- *"…implicaría una hipótesis que distaría de ser excepcional, y contraria a la interpretación que suele asignársele a este tipo de regímenes, que son entendidos como medios o*

Fecha de firma: 24/06/2025
Firmado por: DIEGO GUSTAVO BARROETAVEÑA, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: DANIEL ANTONIO PETRONE, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: WALTER DANIEL MAGNONE, SECRETARIO DE CAMARA

#38078222#460953004#20250623123543474

incentivos para lograr el objetivo de la ley que es la regularización de la situación fiscal, tal como fue expuesto en el mensaje de elevación del Poder Ejecutivo".

Además, señaló que "*…la falta de distinción respecto de la naturaleza, gravedad o clasificación de dichos delitos, no convalida presuponer la inconsecuencia del legislador, y por tanto, distinguir donde la ley no lo ha hecho. Así, en lo que hace al texto legal, el art. 5 de la mencionada ley no está circunscripta a los delitos respecto de los que se regularice la obligación concreta vinculada con aquellos*".

Por lo tanto, indicó que "*la falta de distinción implica entender que una vez cancelada la totalidad de la deuda, las acciones penales derivadas de los delitos del título IX de la Ley N° 27.430, se correspondan o no con un incumplimiento de una obligación de pago, resultarán susceptibles de extinción de comprobarse el cumplimiento de los requisitos exigidos por la norma*", lo cual "*…se vincula con el mensaje de elevación de la norma en trato, por lo que no habría razones para excluir a delitos por el sólo hecho de no estar vinculados, directamente, con el incumplimiento de una obligación de pago en concreto. Menos aun, cuando se acredita una razonable vinculación entre ambos delitos*".

En razón de todo lo expuesto, destacó que no se encuentran acreditadas las condiciones para la procedencia de la declaración de inconstitucionalidad, de conformidad con lo indicado por la CSJN, por lo que concluyó que "*…resulta a todas luces imprescindible, se declare la constitucionalidad y total vigencia del Decreto 608/2024, en tanto procedería en el caso que se ventila en autos, una vez que se cumplan los requisitos que el mismo dispone*", como así también que "*…no*

Fecha de firma: 24/06/2025
Firmado por: DIEGO GUSTAVO BARROETAVEÑA, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: DANIEL ANTONIO PETRONE, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: WALTER DANIEL MAGNONE, SECRETARIO DE CAMARA

#38078222#460953004#20250623123543474

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

Por último, hizo reserva del caso federal.

4°) Que, durante el término de oficina previsto por los arts. 465 y 466 del CPPN, la representante de ARCA efectuó una presentación, mediante la cual reiteró los planteos efectuados en el recurso de casación.

5°) Que, del mismo modo, en la etapa prevista por el art. 468 del CPPN, esa parte presentó breves notas.

6°) Así, las actuaciones quedaron en estado de ser resueltas.

Efectuado el sorteo de ley para que los señores jueces emitan su voto, resultó el siguiente orden sucesivo de votación: Daniel Antonio Petrone, Diego G. Barroetaveña y Carlos A. Mahiques.

El señor juez Daniel Antonio Petrone dijo:

I. Previo a adentrarme en el análisis de la cuestión traída a estudio, corresponde efectuar una breve reseña de los antecedentes de este legajo.

Tal como surge de las constancias obrantes en el Sistema de Gestión Judicial LEX100, el objeto procesal de las presentes actuaciones se encuentra conformado por los siguientes hechos: "*Primero: Desde fecha no determinada con exactitud, pero anterior al 5 de mayo de 2015, los contadores Carlos Giovanardi, Marisabel Regis -del Estudio Contable*

Fecha de firma: 24/06/2025
Firmado por: DIEGO GUSTAVO BARROETAVEÑA, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: DANIEL ANTONIO PETRONE, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: WALTER DANIEL MAGNONE, SECRETARIO DE CAMARA

#38078222#460953004#20250623123543474

Giovanardi-, Claudio Capizzano, Gabriel Capizzano, Corina Capizzano -del Estudio Contable Capizzano-; María Cristina Visca y el grupo empresario integrado por Jorge Alberto Marchetto, Gabriela Marchetto, Magdalena Marchetto, Martha Venosta y Juan Manuel Marchetto, habrían conformado una asociación ilícita fiscal por medio de la cual se asesoraba, gestionaban y coordinaban diversas maniobras tendientes a evadir el pago de tributos al fisco nacional, mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, entre otros medios. Con tales finalidades, entre las maniobras desplegadas, se habrían generado comprobantes apócrifos destinados a disminuir ilícitamente las cargas tributarias de los contribuyentes y clientes por medio del cómputo de créditos fiscales inexistentes y el abultamiento de los gastos deducidos; computar retenciones improcedentes en declaraciones juradas de IVA y Ganancias las que eran utilizadas para cancelar ilícitamente, por medio de compensaciones, las obligaciones fiscales del grupo empresario y de diversos clientes; y, finalmente, manipular domicilios fiscales a los fines de eludir o burlar los controles estatales.

Para ello se habrían valido del domicilio donde funcionaba el Estudio Contable Giovanardi, sito en calle La Rioja N° 604 de esta ciudad de Villa María, lugar desde el cual operaban Carlos Giovanardi y Marisabel Regis; como así también, del domicilio sito en calle Acevedo 1565 de la localidad de Banfield provincia de Buenos Aires, donde operaría el Estudio Contable Capizzano integrado por Claudio Capizzano, Gabriel Capizzano, Corina Capizzano; del domicilio sito en calle Joaquin V. Gonzalez N° 2677, piso 1, dpto. 4 de Lanus, donde funcionaría el Estudio Contable de María Cristina

Fecha de firma: 24/06/2025
Firmado por: DIEGO GUSTAVO BARROETAVEÑA, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: DANIEL ANTONIO PETRONE, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: WALTER DANIEL MAGNONE, SECRETARIO DE CAMARA

#38078222#460953004#20250623123543474

Visca y del domicilio sito en Presidente Perón y Antofalla de la ciudad de Villa María el cual habría sido el domicilio comercial de la firma Transporte Marchetto S.A..

En dicha estructura y desde el primero de los inmuebles aludidos, Carlos Giovanardi y Marisabel Regis habrían emitido facturas apócrifas a nombre de Malano Román Gustavo Pedro CUIT 20 284440553; Banchio Claudia Susana 20-22672251-4; Gallí José Gabriel; Flores Máximo; Villalba Ricardo; Torres Jorge Laureano, entre otros. Mientras que desde el segundo de los inmuebles, Claudio Capizzano, Gabriel Capizzano y Corina Capizzano, las habrían emitido a nombre de Cereales Loquimay S.A. (CUIT N° 30 71204124-9); J.Carlos Bresso (CUIT N° 20-06561800-2) entre otros.

Por su parte María Cristina Visca las habría emitido respecto a Houx S.A., Torgny S.A., Trialfa S.A., Cereales Loquimay S.A. y Prilly S.A., entre otros; todo ello a los fines de disimular la verdadera situación económica y fiscal de sus clientes y con ello, lograr eludir el cumplimiento de las obligaciones fiscales que pesaban sobre estos.

En ese marco, y en representación del Estudio Contable Giovanardi, Marisabel Regis coordinaba con los miembros del Estudio Contable Capizzano, con María Cristina Visca y con Magdalena Marchetto y con Gabriela del Hu Marchetto las maniobras tendientes a disminuir ilícitamente las obligaciones fiscales de los contribuyentes y de diversos clientes, tanto por medio de facturación apócrifa, por la cual cobrarían un 18 o 20% del total facturado (parte de dicho porcentaje correspondería al Estudio Capizzano); como por medio de compensación de saldos de libre disponibilidad generados en función de declaraciones juradas falsas, maniobra por la cual cobrarían un porcentaje del monto compensado; como

Fecha de firma: 24/06/2025
Firmado por: DIEGO GUSTAVO BARROETAVEÑA, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: DANIEL ANTONIO PETRONE, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: WALTER DANIEL MAGNONE, SECRETARIO DE CAMARA



#38078222#460953004#20250623123543474

así también para modificar los domicilios fiscales con el objeto de evitar o eludir controles del fisco. Por su parte Carlos Giovanardi coordinaba con las usinas de facturas apócrifas diversas maniobras a los fines de eludir las responsabilidades de su accionar.

Finalmente, Jorge Alberto Marchetto, Gabriela Marchetto, Magdalena Marchetto, Martha Venosta y Juan Manuel Marchetto en representación de los contribuyentes Transporte Marchetto S.A.; Don Violante S.A.; Establecimiento Don Violante S.A.; Explothor S.A.; Thor Tecnología en Minería S.A.; Jorge Marchetto; Arredecidre S.a. y Match Kolor S.A. habrían brindado las claves fiscales de tales empresas y puesto las mismas a disposición de los estudios contables aludidos, coordinando con los miembros de estos estudios, la modalidad con la que eludirían sus obligaciones tributarias y auditando dichos procedimientos.

Con motivo de tal administración, los nombrados habrían asesorado y coordinado las maniobras que dieron lugar a las denuncias formuladas en el marco de las actuaciones "Match Kolor S.A. sobre Evasión Tributaria Simple" (Expte.N° FCB 1229/2018), (FN N° 8590/2018 – Coiron 2911/2018); "EXPLOTHOR S.A. sobre Evasión Simple Tributaria" (Expte. N° FCB 35247/2018) – (Coirón 13550/2018); "Transporte Marchetto S.A. sobre Evasión Tributaria" (Expte.N° FCB 1427/2018) (FN N° 10571/2018 – Coiron 3615/2018); "DON VIOLANTE S.A. sobre Evasión Simple Tributaria" (Expte. N° FCB 19519/2018); "Establecimiento Don Violante S.A. sobre Evasión Simple Tributaria" (Expte. N° FCB 48111/2018) "Establecimiento Don Violante S.A. sobre Insolvencia Fiscal Fraudulenta" (Expte. N° FCB 19511/2018) y "Marchetto Jorge Alberto sobre Evasión simple Tributaria" (Expte. N° FCB 35244/2018). (...)

Fecha de firma: 24/06/2025
Firmado por: DIEGO GUSTAVO BARROETAVEÑA, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: DANIEL ANTONIO PETRONE, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: WALTER DANIEL MAGNONE, SECRETARIO DE CAMARA

#38078222#460953004#20250623123543474

Noveno: En el marco del hecho primero, Jorge Alberto Marchetto, CUIT 20-13015267-9, en su carácter de contribuyente, habría acudido al Estudio Contable Giovanardi con la finalidad de eludir el cumplimiento de sus obligaciones fiscales; en lo relativo al Impuesto al Valor Agregado, ejercicios fiscales 2013 y 2014, como así también al Impuesto a las Ganancias, ejercicio fiscal 2013, mediante los servicios brindados por la asociación ilícita descripta.

Para tal fin, desde el Estudio Contable Giovanardi se habría gestionado con el Estudio Capizzano y con Cristina Visca, la modalidad operativa, la cual, en lo relativo al Impuesto al Valor Agregado ejercicios 2013 y 2014, habría versado en computar en las DDJJ originales, datos falsos y/o inexactos, al omitir declarar débitos fiscales consistentes en ventas omitidas y al declarar crédito fiscal improcedente, respecto a compras y gastos que carecían de documentación respaldatoria.

Por su parte, en lo relativo al Impuesto a las Ganancias, ejercicio fiscal 2013 la maniobra habría consistido en omitir ingresos gravados, y computar gastos y compras improcedentes, generando un crédito fiscal ficticio, por carecer de documentación respaldatoria en ambos casos.

Mediante tales maniobras, realizadas bajo el asesoramiento, connivencia y coordinación de Carlos Giovanardi, Marisabel Regis del Estudio Giovanardi, Claudio Capizzano, Gabriel Capizzano, Corina Capizzano del estudio Capizzano; María Cristina Visca; Gabriela Marchetto, Magdalena Marchetto, Martha Venosta y Juan Manuel Marchetto; el citado contribuyente Jorge Alberto Marchetto habría evadido de manera fraudulenta los montos correspondientes a las gabelas en cuestión, generando un perjuicio al erario público que

Fecha de firma: 24/06/2025
Firmado por: DIEGO GUSTAVO BARROETAVEÑA, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: DANIEL ANTONIO PETRONE, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: WALTER DANIEL MAGNONE, SECRETARIO DE CAMARA

#38078222#460953004#20250623123543474

ascendería a la suma de pesos seis millones doscientos treinta y cinco mil novecientos dieciocho con veintisiete centavos ($6.235.918,27) en lo relativo al Impuesto al Valor Agregado, ejercicio 2013; a la suma de pesos cuatro millones trescientos cuarenta y siete mil cuarenta con sesenta y cuatro centavos ($4.347.040,64 .-) en lo relativo al Impuesto al Valor Agregado, ejercicio 2014 y a la suma de pesos dos millones trescientos cuarenta y ocho mil doscientos cincuenta y nueve con veintitrés centavos ($2.348.259,23.-) en lo relativo al Impuesto a las Ganancias del ejercicio fiscal 2013.

Por otro lado, desde el Estudio Giovanardi se habría gestionado con el Estudio Capizzano y con Cristina Visca, la modalidad operativa tendiente generar saldos de libre disponibilidad falsos, mediante la incorporación de retenciones inexistentes, en las declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado, de los periodos de Junio, septiembre y noviembre de 2013.

Así las cosas, utilizando los saldos de libre disponibilidad generados por medio de tales maniobras, la asociación ilícita habría logrado que Jorge Alberto Marchetto cancele ilícitamente, mediante compensación la suma de $1.033.649,69 correspondientes al impuestos al Valor Agregado, periodo junio 2013; $28,13 correspondientes al mismo impuesto, periodo septiembre 2013 y $600.021,58 relativo al periodo noviembre 2013, cuando los fondos empleados para tales maniobras habrían sido inexistentes.

Todo ello fue constatado por personal dependiente de la A.F.I.P. mediante la O.I. N° 1.345.485 y denunciado en el marco de la causa "Marchetto, Jorge Alberto sobre Evasión Simple Tributaria" (Expte. N° FCB 35244/2018)."

Fecha de firma: 24/06/2025
Firmado por: DIEGO GUSTAVO BARROETAVEÑA, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: DANIEL ANTONIO PETRONE, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: WALTER DANIEL MAGNONE, SECRETARIO DE CAMARA

#38078222#460953004#20250623123543474

En concreto, con relación al primer hecho, los acusados Carlos Alberto Giovanardi, Marisabel Regis, Claudio Norberto Capizzano, Gabriel Claudio Capizzano, Corina Daniela Capizzano y María Cristina Visca fueron acusados como coautores del delito de asociación ilícita fiscal; mientras que, con respecto al segundo hecho (noveno del requerimiento), el imputado Jorge Alberto Marchetto fue acusado como autor del delito de simulación dolosa de pago, correspondientes al IVA, por los periodos de junio, septiembre y noviembre de 2013. A su vez, ese mismo hecho fue atribuido a Carlos Alberto Giovanardi, Marisabel Regis, Claudio Norberto Capizzano, Gabriel Claudio Capizzano, Corina Daniela Capizzano y María Cristina Visca en carácter de participes necesarios.

Sentado ello, cabe recordar que los abogados defensores de Jorge Alberto Marchetto solicitaron que se declarara la extinción de la acción penal con relación al hecho que le fue imputado (simulación dolosa de pago) y, en consecuencia, se resolviera su sobreseimiento, por haberse acogido al régimen previsto en la ley 27743.

A su vez, bajo el mismo fundamento, las defensas de Carlos Alberto Giovanardi, Marisabel Regis, Claudio Norberto Capizzano, Gabriel Claudio Capizzano y Corina Daniela Capizzano instaron el sobreseimiento de los nombrados, en orden a los hechos calificados como simulación dolosa de pago, pero también respecto del delito de asociación ilícita fiscal.

Ante tal circunstancia, previa vista al Ministerio Público Fiscal y a la parte querellante, el tribunal de la intancia anterior dictó el sobreseimiento de todos los nombrados por los párrafos precedentes (como así también de María Cristina Visca), en orden al delito de simulación

Fecha de firma: 24/06/2025
Firmado por: DIEGO GUSTAVO BARROETAVEÑA, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: DANIEL ANTONIO PETRONE, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: WALTER DANIEL MAGNONE, SECRETARIO DE CAMARA

#38078222#460953004#20250623123543474

dolosa de pago; declaró la inconstitucionalidad del art. 1 del Decreto Reglamentario 608/2024, en cuanto dispone incluir dentro del Régimen de Regularización Excepcional de Obligaciones Tributarias, Aduaneras y de la Seguridad Social el delito previsto en el art. 15 inc. "c" de la Ley 24.769 (asociación ilícita fiscal); y no hizo lugar al sobreseimiento de los imputados en orden a dicha figura penal.

Asimismo, como ya se relató, la declaración de inconstitucionalidad fue recurrida por la parte querellante y por las defensas de Giovanardi y Degis (recurso al que adhirió el letrado defensor de C.N. Capizzano, G.C. Capizzano y C.D. Capizzano). A su vez, las defensas de mención también impugnaron el rechazo de los sobreseimientos de sus asistidos.

II. Para decidir del modo en que lo hizo, en lo que aquí interesa, el magistrado que integró de modo unipersonal el TOF 1 de Córdoba comenzó por señalar que "*...la Ley N° 27.743 al establecer los dos regímenes reseñados no fija un catálogo de delitos que abarca, simplemente señala que se aplica a los tipos penales contenidos en el Régimen Penal Tributario (Ley 27.430) -y las leyes tributarias que le precedieron-, indicando en el art. 2 que la norma comprende a: 'Los contribuyentes y responsables de las obligaciones tributarias y aduaneras y de los recursos de la seguridad social cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentran a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos, podrán acogerse por las obligaciones vencidas al 31 de marzo de 2024, inclusive, y por las infracciones cometidas hasta dicha fecha, siempre relacionadas o no con aquellas obligaciones' estableciendo obligaciones vencidas y determinadas.*

Fecha de firma: 24/06/2025
Firmado por: DIEGO GUSTAVO BARROETAVEÑA, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: DANIEL ANTONIO PETRONE, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: WALTER DANIEL MAGNONE, SECRETARIO DE CAMARA



#38078222#460953004#20250623123543474

Mientras que el Decreto 608/2024 del Poder Ejecutivo de la Nación, en su art. 1 incluyó expresamente el delito de asociación ilícita fiscal, como un delito susceptible de extinción de la acción penal.

En concreto, el artículo 99, inciso 3, de la Constitución Nacional de la República Argentina regula las facultades del Presidente de la Nación, en el inciso 2 se establece que tiene la atribución de reglamentos que sean necesarios para la ejecución de las leyes de la Nación, cuidando de no alterar su espíritu con excepciones reglamentaria, y seguidamente el segundo párrafo del inciso 3 establece que: 'El Poder Ejecutivo no podrá en ningún caso bajo pena de nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo. Solamente cuando circunstancias excepcionales hicieran imposible seguir los trámites ordinarios previstos por esta Constitución para la sanción de las leyes, y no se trate de normas que regulen materia penal, tributaria, electoral o el régimen de los partidos políticos, podrá dictar decretos por razones de necesidad y urgencia, los que serán decididos en acuerdo general de ministros, quienes deberán refrendarlos junto con el jefe de gabinete de ministros'.

En definitiva, este artículo limita la facultad del Poder Ejecutivo para emitir disposiciones legislativas, permitiéndolo solo en casos excepcionales y bajo un proceso riguroso, con el fin de salvaguardar la división de poderes y el funcionamiento democrático, siendo una garantía contra el abuso en asuntos que requieren un debate más amplio y representativo, como el que ofrece el Congreso de la Nación".

En virtud de lo expuesto, citando jurisprudencia del máximo tribunal, el *a quo* señaló que "*...el principal*

Fecha de firma: 24/06/2025
Firmado por: DIEGO GUSTAVO BARROETAVEÑA, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: DANIEL ANTONIO PETRONE, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: WALTER DANIEL MAGNONE, SECRETARIO DE CAMARA



#38078222#460953004#20250623123543474

límite a la potestad reglamentaria constituye el respeto por el espíritu de la ley sancionada por el Congreso, de modo que la disposición reglamentaria no exceda, altere, restrinja o distorsione el espíritu de la ley. De esta forma, la declaración de inconstitucionalidad es un recurso de carácter excepcional, que debe considerarse únicamente cuando existe una contradicción manifiesta entre una norma y una disposición constitucional".

Así las cosas, concluyó que "*...tras un análisis riguroso del texto legal, del debate parlamentario y de los fines perseguidos por la ley, [...] el Decreto Reglamentario N°608/2024 excede el espíritu de la Ley N° 27.743, resultando inconstitucional*".

Para fundar tal conclusión, en primer lugar, señaló que "*...tras recurrir al estudio del debate parlamentario para determinar la finalidad perseguida por el legislador al momento de discutir el proyecto de ley y sus alcances, no se evidencia que se haya considerado incluir el delito de asociación ilícita fiscal dentro de los delitos tributarios susceptibles de extinción a través de la adhesión a la presente ley o a legislaciones anteriores sobre regularización y exteriorización*" y recordó que "*el Poder Ejecutivo no tiene la potestad de incorporar tipos penales nuevos que no hayan sido expresamente previstos por el Poder Legislativo, de esta forma, la inclusión de la figura de asociación ilícita fiscal (art. 15, inc. c de la Ley 27.430 Régimen Penal Tributario) constituye una extralimitación respecto del texto de la ley*".

En segundo lugar, indicó que "*...la norma es clara en cuanto a su alcance, se limita a acciones vinculadas a obligaciones dinerarias, es decir, a delitos que involucren un contenido patrimonial específico, mientras que la figura penal*

Fecha de firma: 24/06/2025
Firmado por: DIEGO GUSTAVO BARROETAVEÑA, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: DANIEL ANTONIO PETRONE, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: WALTER DANIEL MAGNONE, SECRETARIO DE CAMARA



#38078222#460953004#20250623123543474

de la asociación ilícita fiscal, en este sentido, no tiene tal naturaleza, dado que se trata de un delito autónomo e independiente de los delitos específicos cometidos por la organización, tratándose por lo tanto de acciones penales distintas y separadas".

En ese sentido, agregó que "*el legislador no contempló esta figura, justamente, porque el tipo penal de asociación ilícita fiscal no es susceptible de ser 'cancelado' como una obligación dineraria, ya que no tiene un contenido patrimonial que cancelar. Por ende, lo que es susceptible de regularización son las obligaciones cuantificables, mientras que la actividad criminal organizada orientada a la comisión de ilícitos tributarios queda excluida de dicha posibilidad, y por lo que, las infracciones a la norma penal subyacente al delito previsto en el artículo 15, inciso c de la Ley 24.769, no pueden ser objeto de regularización, ya sea mediante un plan de regularización*".

Agregó que "*[e]sta distinción, se debe a que la existencia de asociaciones ilícitas fiscales no solo perjudica al erario público, sino que también afecta al 'orden público', cuya vulneración no puede ser subsanada ni mediante blanqueo de bienes ni a través de pagos monetarios*".

En razón de lo expuesto, concluyó que "*...el Poder Ejecutivo ha incurrido en una intervención indebida e inconstitucional, alterando el espíritu de la ley al incluir tipos penales no previstos por el legislador, por lo que no corresponde hacer lugar al pedido de sobreseimiento de los imputados en orden al [primer] hecho, debiendo proseguir la causa segun su estado".*

III. Reseñados los antecedentes relevantes del legajo, habré de adelantar que coincido con las defensas

Fecha de firma: 24/06/2025
Firmado por: DIEGO GUSTAVO BARROETAVEÑA, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: DANIEL ANTONIO PETRONE, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: WALTER DANIEL MAGNONE, SECRETARIO DE CAMARA

#38078222#460953004#20250623123543474

recurrentes, en punto a que el tribunal *a quo* ha rechazado el pedido de sobreseimiento de sus asistidos bajo el único fundamento de considerar inconstitucional el art. 1 del Decreto 608/2024, pero omitiendo tomar en consideración que, más allá de las previsiones de dicha norma, en este caso, las exigencias típicas de la figura de asociación ilícita fiscal no pueden tenerse por acreditadas.

En efecto, tal como ya lo he expuesto en anteriores oportunidades (FMZ 54017330/2009/37/CFC4, "ROSES, Fernando Omar y otros s/ recurso de casación", Reg. n° 1906/21 de esta Sala I, rta. el 18/10/21; entre otras), el art. 15 c) de la Ley 24769 establece, en lo que aquí interesa, que "*[e]l que a sabiendas: […] Formare parte de una organización o asociación compuesta por tres o más personas que habitualmente esté destinada a cometer cualquiera de los delitos tipificados en la presente ley, será reprimido con prisión de TRES (3) años y SEIS (6) meses a DIEZ (10) años…*" (el subrayado corresponde a la presente).

En ese sentido, cabe destacar que la ley es clara al incluir -como uno de los elementos del tipo penal bajo estudio- la exigencia de que la asociación ilícita se encuentre habitualmente destinada a cometer cualquiera de los delitos tipificados en dicha norma.

Con relación a ello, se ha entendido que "*[l]a habitualidad exige la constatación de que los hechos han ocurrido y no se satisface con la predicción apriorística sobre su futura ocurrencia…*", como así también que "*…la asociación ilícita fiscal requiere no sólo la formación de la banda sino también la ejecución habitual, por parte de ésta, de los delitos previstos en la ley…*" (Derecho Penal Tributario, Virgolini, Julio, Silvestroni, Mariano, hammurabi,

Fecha de firma: 24/06/2025
Firmado por: DIEGO GUSTAVO BARROETAVEÑA, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: DANIEL ANTONIO PETRONE, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: WALTER DANIEL MAGNONE, SECRETARIO DE CAMARA

#38078222#460953004#20250623123543474

2014, pags. 239/240).

En ese orden, entiendo que, si bien se trata de una figura autónoma, la misma no resulta independiente de los hechos que aglutinan a los miembros de la asociación -los cuales deben consistir, como ya dije, en conductas que constituyan una actividad tipificada por la Ley Penal Tributaria-.

Ahora bien, sentado ello, no debe perderse de vista que, en los presentes autos, en virtud de lo previsto por el art. 5° de la ley 27743, se ha dictado el sobreseimiento de todos los encartados, en orden a los hechos de simulación dolosa de pago que les fueron oportunamente imputados (decisión que se encuentra firme); y que, además, tampoco se han traído a esta causa otras conductas delictivas que puedan ser atribuidas a dicha organización.

Por lo tanto, teniendo en cuenta que el tipo penal de asociación ilícita fiscal exige la habitualidad en la comisión de delitos tributarios, y toda vez que, en estos actuados, ya no resulta posible obtener una decisión que otorgue certeza respecto de la comisión de aquellos; en la actualidad, se ha tornado imposible acreditar que las conductas imputadas (identificadas como "primer hecho") se ajusten a la figura prevista por el art. 15 inciso c) de la Ley 24769 (ello, sin perjuicio del eventual encuadre que las conductas en cuestión pudieran tener en la figura prevista por el art. 210 del CP).

En virtud de lo expuesto, la resolución recurrida no cuenta con los fundamentos jurídicos mínimos, necesarios y suficientes para ser considerada un acto jurisdiccional válido (Fallos: 293:294; 299:226; 303:449; 303:888, entre otros).

IV. Asimismo, en razón de la conclusión arribada, considero que deviene inoficioso adentrarme en el análisis de

Fecha de firma: 24/06/2025
Firmado por: DIEGO GUSTAVO BARROETAVEÑA, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: DANIEL ANTONIO PETRONE, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: WALTER DANIEL MAGNONE, SECRETARIO DE CAMARA

#38078222#460953004#20250623123543474

la inconstitucionalidad declarada por el tribunal *a quo*, como así también en el tratamiento de las restantes cuestiones planteadas por las partes recurrentes.

En ese orden, cabe recordar que el máximo tribunal tiene dicho que no resulta necesario abordar todos los temas propuestos por las partes, sino aquellos que sean conducentes para la correcta solución del caso (Fallos: 301:970; 307:951, entre otros).

V. En consecuencia, tomando en consideración las previsiones del art. 471 del CPPN y a los fines de no privar la instancia, propongo al acuerdo: **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al recurso de casación interpuesto por la defensa de Carlos Alberto Giovanardi y Marisabel Degis -al que adhirió la defensa de Claudio Norberto Capizzano, Gabriel Claudio Capizzano y Carina Daniela Capizzano-; **ANULAR** el punto dispositivo IV de la decisión recurrida; **DEVOLVER** las actuaciones al tribunal de origen para que realice un nuevo examen de la cuestión planteada, bajo los lineamientos indicados en la presente (arts. 471 del CPPN); **DECLARAR INOFICIOSO** el tratamiento de las restantes cuestiones planteadas por las partes recurrentes; sin costas (arts. 530 y 531 del CPPN); y **TENER PRESENTES** las reservas del caso federal.

Tal es mi voto.

El señor juez Diego G. Barroetaveña dijo:

Que por compartir, en lo sustancial, las consideraciones desarrolladas por el magistrado Daniel Antonio Petrone, y conforme el criterio que sostuviéramos en el precedente "Roses, Fernando Omar y otros s/ recurso de casación", referido por el juez que lidera la votación (Reg. 1906/21 de esta Sala), a cuyos términos en lo pertinente y

Fecha de firma: 24/06/2025
Firmado por: DIEGO GUSTAVO BARROETAVEÑA, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: DANIEL ANTONIO PETRONE, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: WALTER DANIEL MAGNONE, SECRETARIO DE CAMARA

#38078222#460953004#20250623123543474

aplicable nos remitiremos, hemos de adherir a la solución propuesta y expedimos nuestro voto en igual sentido.

El señor juez Carlos A. Mahiques dijo:

Sellada la suerte de la vía recursiva por el voto concordante de los distinguidos colegas que me preceden en el orden de votación y, a fin de no demorar el trámite de las presentes actuaciones, solo habré de indicar que en la presente el juez rechazó el pedido de sobreseimiento, por extinción de la acción penal, en lo que se refiere al delito de asociación ilícita fiscal (art. 15 inc. c) de la ley 24.769). El juez consideró inconstitucional el art. 1 del Decreto Reglamentario 608/2024, que la defensa había solicitado que se aplique al caso en atención al régimen de regularización previsto en la ley 27.743.

En atención a lo dispuesto en el art. 336 y 337 del CPPN y la relevancia de la cuestión traída a estudio, correspondería ingresar en el análisis del supuesto de extinción de la acción penal y la declaración de inconstitucional efectuada por el *a quo*, previo al reenvío de las actuaciones para que el juez de grado fundamente sobre la tipicidad de la conducta.

Tal es mi voto.

Por ello, en mérito del Acuerdo que antecede, el Tribunal, por mayoría, **RESUELVE**:

I. HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de casación interpuesto por la defensa de Carlos Alberto Giovanardi y Marisabel Degis -al que adhirió la defensa de Claudio Norberto Capizzano, Gabriel Claudio Capizzano y Carina Daniela Capizzano-; **ANULAR** el punto dispositivo IV de la decisión recurrida; y **DEVOLVER** las actuaciones al tribunal de origen para que realice un nuevo examen de la cuestión

Fecha de firma: 24/06/2025
Firmado por: DIEGO GUSTAVO BARROETAVEÑA, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: DANIEL ANTONIO PETRONE, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: WALTER DANIEL MAGNONE, SECRETARIO DE CAMARA



#38078222#460953004#20250623123543474

planteada, bajo los lineamientos indicados en la presente; sin costas (arts. 471, 530 y ccdtes. del CPPN).

II. DECLARAR INOFICIOSO el tratamiento de las restantes cuestiones planteadas por las partes recurrentes.

III. TENER PRESENTES las reservas del caso federal.

Regístrese, notifíquese, comuníquese (Acordada 10/2025 de la CSJN) y remítase al tribunal de origen mediante pase digital, sirviendo la presente de atenta nota de envío.

Firmado: Diego G. Barroetaveña y Daniel Antonio Petrone. Ante mí: Walter Daniel Magnone.

NOTA: para dejar constancia que el Dr. Carlos A. Mahiques participó de la deliberación y emitió su voto, pero no firma la presente por encontrarse en uso de licencia (art. 399, 2° párrafo, del CPPN).

Fecha de firma: 24/06/2025
Firmado por: DIEGO GUSTAVO BARROETAVEÑA, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: DANIEL ANTONIO PETRONE, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: WALTER DANIEL MAGNONE, SECRETARIO DE CAMARA

#38078222#460953004#20250623123543474