Cámara Federal de Casación Penal

Registro nro.: 942/24

///nos Aires, a los 13 días del mes de agosto de dos mil veinticuatro, se constituye la Sala I de la Cámara Federal de Casación Penal integrada por los señores jueces doctores Daniel Antonio Petrone -Presidente-, Diego G. Barroetaveña y Alejandro W. Slokar -Vocales-, reunidos de conformidad con lo dispuesto en las Acordadas 24/21 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) y 5/21 de esta Cámara Federal de Casación Penal (CFCP), asistidos por el secretario de Cámara, a los efectos de resolver el recurso de casación interpuesto en el presente legajo N° **FCB 30437/2019/4/CFC2** del registro de esta Sala, caratulado **"TENDENCIAS GROUP SRL y otros s/ recurso de casación".**

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

El señor juez Daniel Antonio Petrone dijo:

1°) Que la Sala B de la Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba resolvió, el 11 de septiembre de 2023, *"**I. REVOCAR** la resolución dictada con fecha 27 de agosto de 2020 por el señor Juez Federal N° 2 de Córdoba y **HACER LUGAR** a la **excepción de falta de acción** interpuesta por la defensa del imputado **Fabián Gustavo Arce** en representación de Tendencias Group SRL y, en consecuencia, **sobreseer** al nombrado respecto del hecho nominado primero, segundo y*

Fecha de firma: 13/08/2024
Firmado por: DANIEL ANTONIO PETRONE, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: ALEJANDRO WALTER SLOKAR, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: DIEGO GUSTAVO BARROETAVEÑA, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: WALTER DANIEL MAGNONE, SECRETARIO DE CAMARA

#34867014#422360575#20240812150807456

cuarto -relacionados con la presunta evasión del impuesto a las ganancias, correspondientes a los ejercicios fiscales 2014 y 2015; y del impuesto al valor agregado, correspondiente al año 2014 -por el que se promoviera acción penal en contra del prevenido (conf. art. 336 inc. 1 del CPPN) […]" (los destacados y las mayúsculas son del original).

2°) Contra dicha resolución, las representantes de la parte querellante (AFIP-DGI) interpusieron recurso de casación, el que fue concedido por la Cámara de Apelaciones *a quo* -por mayoría- y mantenido ante esta instancia.

La recurrente fundó su impugnación en los términos del art. 456 inc. 1 del Código Procesal Penal de la Nación (CPPN) al considerar que la decisión en crisis incurre en una errónea aplicación de las leyes que rigen el caso. En concreto, argumentó que se aplicaron erróneamente los artículos 46 de la Ley N° 27.260 y 16 del Decreto N° 895/16.

Sostuvo que, de conformidad con el art. 46 de la ley 27.260, para gozar de los beneficios de extinción de la acción penal concedidos por la norma, Tendencias Group SRL debería haber incluido en las exteriorizaciones realizadas la totalidad de sus bienes existentes al 31/12/2015 (esto es, la totalidad de los bienes que no fueron incluidos en sus declaraciones juradas de Impuesto a las Ganancias y/o de Impuesto sobre los Bienes Personales y Participaciones Societarias y/o en el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, del ejercicio cerrado en esa fecha).

Sin embargo, dijo que, en el marco de la fiscalización de la OI N° 1.493.379, los funcionarios de la AFIP detectaron que la sociedad era titular de un crédito al 31/12/2015 contra la Agencia Córdoba Turismo SEM de la

Fecha de firma: 13/08/2024
Firmado por: DANIEL ANTONIO PETRONE, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: ALEJANDRO WALTER SLOKAR, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: DIEGO GUSTAVO BARROETAVEÑA, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: WALTER DANIEL MAGNONE, SECRETARIO DE CAMARA



#34867014#422360575#20240812150807456

Provincia de Córdoba por servicios de publicidad prestados en el evento "Glam Summer 2016" llevado adelante el 28/12/2015 en la ciudad homónima, que no constaba exteriorizado en sus declaraciones juradas de Impuesto a las Ganancias 2015 ni en el Impuesto sobre los Bienes Personales y Participaciones Societarias de dicho ejercicio, ni en los bienes declarados en el "blanqueo" de capitales -con un valor de $605.000-.

Explicó que la sentencia recurrida reconoció expresamente que la firma poseía un crédito por la suma mencionada al 31/12/2015 pero los magistrados descartaron que la contribuyente haya incurrido en un ocultamiento con aptitud suficiente para justificar el decaimiento del régimen excepcional.

Contra dichas consideraciones, la recurrente enfatizó que el tenor literal del art. 46 de la ley 27.260 determina que la mera detección de cualquier bien que no hubiera sido declarado en el régimen de exteriorización de bienes o con anterioridad importa la pérdida de los beneficios dispuestos por la ley (siempre que el valor de los bienes omitidos supere los parámetros establecidos en el art. 16 del Dec. N° 895/2016) y que la norma "[…] *no exige como condición de procedencia del decaimiento del beneficio, la constatación de actitudes engañosas por parte del administrado ni el despliegue de ocultaciones maliciosas por el mismo; al contrario la única previsión contenida en la norma analizada como causal determinante del decaimiento de los beneficios excepcionales es la detección de bienes o*

Fecha de firma: 13/08/2024
Firmado por: DANIEL ANTONIO PETRONE, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: ALEJANDRO WALTER SLOKAR, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: DIEGO GUSTAVO BARROETAVEÑA, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: WALTER DANIEL MAGNONE, SECRETARIO DE CAMARA

#34867014#422360575#20240812150807456

tenencias no declaradas con independencia del motivo por el cual el titular de los mismos hubiera omitido su exteriorización".

Adicionó que el fundamento esbozado por la Cámara *a quo* contradice el tenor literal del art. 46 de la ley 27.260 pues la sola falta de declaración de bienes o tenencias comporta el decaimiento de los beneficios, sin que sea necesario comprobar el despliegue de engaños u ocultamientos.

Resaltó que "[la] *lectura del mencionado art. 46 de la ley 27.260 y del art. 16 del decreto 895/2016 revela que el decaimiento de los beneficios inherentes al blanqueo de bienes no exige la comprobación de una especial tendencia subjetiva del sujeto obligado a declarar por la cual procure engañar al Fisco ni tampoco prevé que el decaimiento sólo podrá decretarse si se comprobara que la omisión de declarar bienes o tenencias fue dolosa o fraudulenta*", por lo que a su juicio, "[…] *el decaimiento de* [los] *beneficios corresponderá tanto en los casos en los que* [la] *falta de exteriorización haya sido dolosamente cometida por los sujetos obligados a declarar los bienes como en los supuestos en los que tal omisión sea producto de un comportamiento negligente de los responsables de la declaración".*

Por su parte, indicó que la emisión de la factura 001-00000850 (de fecha 29/1/2016) no constituye una exteriorización de bienes imputada en el ejercicio fiscal de su devengamiento, por lo que ese acto jurídico no tiene aptitud para reemplazar la declaración que debió ser plasmada en la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias 2015 y en su declaración del Impuesto sobre los Bienes Personales y las Participaciones Societarias del mismo ejercicio.

Fecha de firma: 13/08/2024
Firmado por: DANIEL ANTONIO PETRONE, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: ALEJANDRO WALTER SLOKAR, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: DIEGO GUSTAVO BARROETAVEÑA, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: WALTER DANIEL MAGNONE, SECRETARIO DE CAMARA

#34867014#422360575#20240812150807456

Agregó que dicha factura no fue aportada en forma voluntaria por los responsables de la firma a los inspectores actuantes, pese a que les habían sido solicitadas las copias de los comprobantes respaldatorios de las ventas y prestaciones de servicios cumplidas, por lo que debió requerirse a la Agencia Córdoba Turismo SEM (en ejercicio de las potestades del art. 35 inc. "c" de la ley 11.683) que remita la documentación referida a los contratos acordados con la firma denunciada, y fue recién allí (con fecha 19/10/2017) cuando los auditores tuvieron a la vista una copia del comprobante.

En ese sentido, puso de relieve que "[…] *las presentaciones y manifestaciones efectuadas por Tendencias Group SRL carecen de espontaneidad, ya que la existencia del crédito en cuestión fue detectada por los inspectores actuantes en la fiscalización de OI N° 1.493.379*", y que, pese a lo señalado por la sentencia, "[…] *el registro obrante en el Libro IVA Ventas del período 01/2016, no constituye una declaración de bienes y tampoco tiene aptitud para que AFIP tome conocimiento de la existencia de un crédito devengado el 28-12-2015*".

Con ese norte, señaló que las copias del Libro IVA Ventas tenían sólo los datos de la factura (fecha y tipo de comprobante, número, cliente, precio de la operación, alícuota y monto de IVA, así como el monto total) pero no precisaba el concepto facturado ni detalle alguno que permita identificar que el crédito analizado era imputable al

Fecha de firma: 13/08/2024
Firmado por: DANIEL ANTONIO PETRONE, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: ALEJANDRO WALTER SLOKAR, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: DIEGO GUSTAVO BARROETAVEÑA, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: WALTER DANIEL MAGNONE, SECRETARIO DE CAMARA

#34867014#422360575#20240812150807456

ejercicio 2015, por lo que su sola visualización no permitía detectar su existencia.

Así, argumentó que "[…] *los elementos aportados por el apoderado de Tendencias Group SRL a la fiscalización actuante no resultan asimilables a una exteriorización del crédito que la firma mencionada tenía a su favor por la suma de $605.000 desde el 28-12-2015; por esta razón el aporte de las copias del libro IVA del período 2016 no es hábil para dejar sin efecto el decaimiento de los beneficios de la ley 27.260 impuesto por el descubrimiento de la existencia de bienes no exteriorizados en el régimen excepcional ni las pertinentes declaraciones juradas que incluyen una exposición del patrimonio al cierre del ejercicio 2015 (en este punto, no debe perderse de vista que el IVA no es un impuesto patrimonial y que el libro IVA Ventas no constituye un inventario, un balance ni un estado de situación patrimonial)*".

Destacó que la actuación de los funcionarios de la AFIP-DGI en el marco de la OI N° 1.493.379 por la cual tomaron conocimiento del crédito resulta subsumible en la noción de "detección" definida en el último párrafo del art. 16 del Dec. N° 895/2016, entendida como el conocimiento sobre la existencia del bien no exteriorizado o de su titularidad al que arribare el Fisco mediante cualquier actividad que lleve a cabo en ejercicio de sus facultades.

En ese orden de ideas, se agravio por considerar que el comportamiento de la contribuyente no fue colaborativo, sino reticente y obstaculizador de la labor de los funcionarios fiscales, dado que "[…] *cuando estos últimos solicitaron a los representantes de la firma Tendencias Group SRL que aporten los respaldos documentales*

Fecha de firma: 13/08/2024
Firmado por: DANIEL ANTONIO PETRONE, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: ALEJANDRO WALTER SLOKAR, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: DIEGO GUSTAVO BARROETAVEÑA, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: WALTER DANIEL MAGNONE, SECRETARIO DE CAMARA

#34867014#422360575#20240812150807456

que sustentan la determinación de sus tributos en los períodos auditados (Estados y libros contables, comprobantes y constancias respaldatorias de lo registrados en los mismos), los apoderados de la contribuyente no dieron cumplimiento pleno a los requerimientos cursados, razón por la cual los inspectores debieron solicitar información a terceros puesto [que] *de otro modo no habría sido posible llevar adelante la auditoría fiscal asignada* […]".

De ese modo, enfatizó que los responsables de la firma pusieron obstáculos a la labor de los funcionarios fiscales y se mostraron reticentes a aportar los elementos documentales requeridos, por lo que esa circunstancia revelaba que, aún cuando el art. 46 de la ley 27.260 no exigiera un ocultamiento malicioso para el decaimiento del beneficio, "[…] *la actitud ostentada por los responsables de la empresa claramente procuraba impedir que* [la] *AFIP tome conocimiento de la situación patrimonial de la firmar al cierre del ejercicio 2015*".

Terminó por concluir que el Tribunal *a quo* valoró arbitrariamente la prueba incorporada al proceso, de forma contraria a la sana crítica racional, y que aplicó erróneamente las previsiones de la norma federal contenida en el art. 46 de la ley 27.260. En consecuencia, solicitó que se case la sentencia recurrida y se disponga la continuidad del proceso penal en contra del imputado.

Hizo reserva del caso federal.

3°) a. Que durante el trámite previsto en los arts.

Fecha de firma: 13/08/2024
Firmado por: DANIEL ANTONIO PETRONE, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: ALEJANDRO WALTER SLOKAR, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: DIEGO GUSTAVO BARROETAVEÑA, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: WALTER DANIEL MAGNONE, SECRETARIO DE CAMARA

#34867014#422360575#20240812150807456

465 -cuarto párrafo- y 466 del CPPN, se presentó la defensa de Fabián Gustavo Arce y solicitó el rechazo del recurso de casación deducido. Reiteró lo señalado en las instancias anteriores y expuso que el crédito no existía al 31/12/2015 por no haberse cumplido la prestación adeudada, dado que -a su criterio- el cumplimiento de ésta última es el hecho jurídico generador de un crédito que se devengó en el mes de enero de 2016.

Señaló que el criterio de la Cámara *a quo* era erróneo al entender que un acuerdo de prestación de servicios sumado al inicio de ejecución de tareas sería ya suficiente para devengar el cobro del servicio de publicidad como si hubiese sido prestado en su totalidad.

Explicó que "[e]*l cumplimiento de la prestación a la que se comprometió la firma Tendencias Group SRL aparece como una condición que suspende la obligación de pago del contratante, y si no hay obligación de pago tampoco existe un crédito en cabeza de quien no prestó el servicio*".

Adunó que el hecho jurídico que debe cumplirse para que un crédito sea exigible y genere devengamiento no puede ser nunca el inicio de ejecución de tareas, ya que "[…] *no es un hecho jurídico capaz de devengar un crédito en si mismo puesto que, hasta que Tendencias Group SRL no hubiere cumplido con la prestación de publicidad a la que se comprometió, no tiene derecho a reclamar el pago. Cumplida esa prestación, nace la obligación de pago en cabeza de la Agencias Córdoba Turismo y se devenga un crédito independientemente de que el mismo se haga efectivo*".

Desde otro andarivel, la defensa sostuvo que para hacer decaer los beneficios del blanqueo, la norma aplicable requiere que el crédito no declarado haya sido "ocultado" al

Fecha de firma: 13/08/2024
Firmado por: DANIEL ANTONIO PETRONE, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: ALEJANDRO WALTER SLOKAR, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: DIEGO GUSTAVO BARROETAVEÑA, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: WALTER DANIEL MAGNONE, SECRETARIO DE CAMARA

#34867014#422360575#20240812150807456

Fisco nacional de modo que, en este caso, se debe determinar si el servicio de publicidad que se facturó luego de realizada la prestación el 29/1/2016 -y que se incluyó en la declaración jurada de ese mes-, se puede considerar un crédito oculto.

En tal sentido, argumentó que la operación se exteriorizó ante AFIP con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la ley 27.260 mediante factura electrónica, dado que "[…] *se actuó con la debida diligencia y buena fe como para evitar la omisión de exteriorizar el crédito señalado, puesto que* […] *el servicio de publicidad se terminó de prestar en el mes de enero de 2016*".

Señaló que el decreto reglamentario de la ley estipuló que el bien debía encontrarse "oculto" exigiendo, además del parámetro objetivo vinculado al monto, un aspecto subjetivo del comportamiento de quien oculta los bienes, ya que para revestir esa calidad se requiere -a su juicio- que éste haya sido sustraído del conocimiento de la Administración.

Expuso que el crédito jamás podría ser calificado como "detectado" por la AFIP al encontrase "oculto", dado que fue declarado al Fisco con anterioridad a la vigencia de la ley 27.260 e informado por la empresa en la inspección.

De esa forma, puso de resalto que las nociones de "detección" y de "bien oculto" traslucen una exigencia de intencionalidad en el sujeto de mantener escondido el bien para que no sea descubierto, lo que también impone como

Fecha de firma: 13/08/2024
Firmado por: DANIEL ANTONIO PETRONE, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: ALEJANDRO WALTER SLOKAR, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: DIEGO GUSTAVO BARROETAVEÑA, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: WALTER DANIEL MAGNONE, SECRETARIO DE CAMARA

#34867014#422360575#20240812150807456

requisito la voluntariedad en la exteriorización a la que remite la ley, es decir, la conciencia por parte del contribuyente de que la adhesión al régimen implica un acto de sinceramiento con el Fisco, informándole todo activo que obre en su patrimonio.

A su entender, la omisión referida en el art. 46 de la ley sólo se refiere a una conducta que es reprochable al contribuyente por sustraer del conocimiento de la AFIP la existencia del crédito, tratándose de un activo que no haya sido declarado a la fecha de preexistencia marcada por la ley ni con anterioridad.

Argumentó que "[…] *es incuestionable que la factura fue registrada y declarada con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 27.260, por lo que en consideración de la opinión del Fisco, claramente nos encontramos frente a un bien que no estaba oculto y no podría generar el decaimiento de los beneficios instaurados por la ley*", y añadió que lo único cuestionable es la interpretación de los hechos realizada por la empresa que podría derivar en un posible error de criterio de registración contable, pero sería un despropósito que ello pudiera hacer caer los beneficios del régimen de exteriorización.

Para finalizar, dijo que, en caso de haber existido un yerro por parte de la contribuyente, se trataría de un supuesto de "[…] *error de derecho extrapenal asimilable a un error de hecho*" excusable.

Hizo reserva del caso federal para el caso que la decisión sea contraria a su interés.

b. Por otra parte, en la misma oportunidad procesal, se presentó la querella de la AFIP-DGI y peticionó que se revoque el pronunciamiento atacado reiterando, en lo

Fecha de firma: 13/08/2024
Firmado por: DANIEL ANTONIO PETRONE, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: ALEJANDRO WALTER SLOKAR, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: DIEGO GUSTAVO BARROETAVEÑA, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: WALTER DANIEL MAGNONE, SECRETARIO DE CAMARA

#34867014#422360575#20240812150807456

sustancial, los argumentos expuestos en su recurso de casación.

Una vez más, enfatizó en que el tenor literal del art. 46 de la ley 27.260 determina que la mera detección de cualquier bien que no hubiera sido declarado en el régimen de exteriorización de bienes o con anterioridad importa la pérdida de los beneficios dispuestos por la legislación, y que no se exige como condición de procedencia de su decaimiento la constatación de actitudes engañosas por parte del administrado ni el despliegue de ocultaciones maliciosas, con independencia del motivo por el cual el titular hubiera omitido su exteriorización.

Adicionó que "[…] *el crédito de Tendencias Group SRL frente a la Agencia Córdoba Turismo SEM, no fue exteriorizado en ninguna de las declaraciones juradas de corte patrimonial presentadas por la firma, sean estas anteriores o posteriores al blanqueo efectuado (esta cuestión no resulta controvertida ya que la propia contribuyente así lo ha reconocido). Por ende, la respuesta publicada en el Espacio Consultivo* [realizado por AFIP y el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la CABA el 6/12/2016] *ratifica in totum el entendimiento plasmado en la resolución dictada por el Juzgado Federal N° 2 de Córdoba* […]".

Puso de resalto que la conclusión expuesta por los magistrados de previa intervención resulta -a su juicio- equivocada pues la factura analizada no fue exteriorizada,

Fecha de firma: 13/08/2024
Firmado por: DANIEL ANTONIO PETRONE, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: ALEJANDRO WALTER SLOKAR, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: DIEGO GUSTAVO BARROETAVEÑA, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: WALTER DANIEL MAGNONE, SECRETARIO DE CAMARA

#34867014#422360575#20240812150807456

presentada ni informada voluntariamente por la contribuyente a los inspectores fiscales sino que su contenido fue detectado y constatado por éstos a partir del informe acompañado por la Agencia Córdoba Turismo SEM en respuesta al requerimiento cursado en el marco de la fiscalización realizada a Tendencias Group SRL.

Reiteró que la copia del Libro IVA Ventas arrimada por el apoderado de la firma no puede ser asimilada a una exteriorización de bienes que impidan el decaimiento de los beneficios dispuestos por la ley.

En relación a los argumentos expuestos por la defensa en su presentación en el término de oficina, la recurrente añadió que la pretensión de la parte de que se considere que el crédito no correspondía ser declarado en el ejercicio fiscal del 2015 era improcedente pues excedía el marco de conocimiento de este Tribunal, toda vez que la decisión dispuesta por la Sala B de la Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba no fue objeto de impugnación por la contraparte, debiendo restringirse al estudio de los puntos de agravio expresados por la querella y encontrándose a su juicio firme la decisión del *a quo* respecto a que la firma debió declarar el crédito analizado en el 2015.

Finalizó manteniendo la reserva del caso federal.

4°) Superado el trámite que prevé el art. 468 del código de rito, de lo que se dejó debida constancia en autos, efectuó informe oral la defensa particular, a cargo del doctor Agustín Díaz Cafferata, en el que llevó adelante un repaso de las actuaciones y reiteró en lo sustancial lo expuesto en su presentación en el término de oficina en cuanto a que el criterio de la Cámara *a quo* sobre el momento de devengamiento del crédito en cabeza de Tendencias Group

Fecha de firma: 13/08/2024
Firmado por: DANIEL ANTONIO PETRONE, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: ALEJANDRO WALTER SLOKAR, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: DIEGO GUSTAVO BARROETAVEÑA, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: WALTER DANIEL MAGNONE, SECRETARIO DE CAMARA

#34867014#422360575#20240812150807456

SRL resultaba erróneo.

Añadió, entre otras cosas, que los argumentos de la parte recurrente se contradicen con las declaraciones testimoniales agregadas a la incidencia (aportadas con anterioridad por la defensa en esta instancia e incorporadas a las actuaciones).

Por otra parte, la querella de la AFIP-DGI presentó breves notas en las que reiteró -en aspectos generales- los argumentos expuestos en sus anteriores presentaciones.

Así, se refirió a la errónea aplicación del art. 46 de la ley 27.260 y del art. 16 del decreto N° 895/2016, y nuevamente explicó que las normas citadas establecen que los beneficios del blanqueo realizado decaerán en todos los casos en los que AFIP detecte la existencia de bienes no exteriorizados en el régimen excepcional, sin diferenciar si la omisión de declaración es dolosa o culposa.

En efecto, sostuvo que no se exigen actitudes engañosas por parte del administrado ni el despliegue de ocultaciones maliciosas, sino que "[…] *la única previsión contenida en la norma analizada como causal determinante del decaimiento de los beneficios excepcionales es la detección de bienes o tenencias no declaradas, con independencia del motivo por el cual el titular de los mismos hubiera omitido su exteriorización*".

A su vez, argumentó que la sentencia impugnada valoró las constancias del Libro IVA Ventas de modo contrario a las reglas de la sana crítica racional ya que extrajo

Fecha de firma: 13/08/2024
Firmado por: DANIEL ANTONIO PETRONE, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: ALEJANDRO WALTER SLOKAR, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: DIEGO GUSTAVO BARROETAVEÑA, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: WALTER DANIEL MAGNONE, SECRETARIO DE CAMARA

#34867014#422360575#20240812150807456

conclusiones probatorias que no emergen de su contenido. Adunó que "[…] *el aporte de las copias del libro IVA del período 2016 no resulta hábil para dejar sin efecto el decaimiento de los beneficios de la ley 27.260 resuelto por AFIP*".

En otro orden, explicó que la defensa pretendía introducir nuevos motivos de agravio vinculados a la discusión de la existencia del crédito de Tendencias Group SRL y su imputación al ejercicio del 2015; criterio que fue ratificado por la Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba y que no resulta revisable ante esta instancia.

Como cuestión central, adujo que la decisión de la Cámara *a quo* sólo fue recurrida por esa parte y que la pretensión de la defensa puesta de resalto en sus diversas presentaciones (orientada a mantener la discusión sobre la existencia de un crédito en cabeza de Tendencias Group SRL al 31/12/2015) debe ser rechazada, por cuanto excede el marco de conocimiento del tribunal de casación. En ese sentido, indicó que la competencia de esta Cámara se ciñe a los motivos y puntos de agravio introducidos por el recurso de esa parte querellante -en los términos del art. 445 del CPPN-.

Solicitó que se haga lugar al recurso de casación interpuesto, que se case la sentencia dictada por el tribunal *a quo* en todo cuanto fuera materia de agravio y que se ordene continuar el proceso penal en contra de los imputados. Mantuvo la reserva del caso federal.

Con ello, las actuaciones quedaron en condiciones de ser resueltas.

5°) Sentando cuanto antecede y en forma liminar, cabe señalar que el recurso de casación interpuesto por las representantes de la querella de la AFIP-DGI resulta

Fecha de firma: 13/08/2024
Firmado por: DANIEL ANTONIO PETRONE, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: ALEJANDRO WALTER SLOKAR, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: DIEGO GUSTAVO BARROETAVEÑA, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: WALTER DANIEL MAGNONE, SECRETARIO DE CAMARA



#34867014#422360575#20240812150807456

formalmente admisible pues se dirige contra un auto que pone fin a la acción (cfr. art. 457 del CPPN), la parte recurrente se encuentra legitimada para recurrir (cfr. art. 460, en función del art. 458 del CPPN); el planteo efectuado se enmarca en el motivo previsto en el art. 456 inc. 1 del ritual penal y se han cumplido los requisitos de tiempo y fundamentación (cfr. art. 463 del código procesal).

6°) Superado el juicio formal de admisibilidad, se hace preciso recordar que esta Sala –con una integración parcialmente distinta y en su anterior intervención- resolvió, a partir de un recurso de casación análogo al aquí en consideración (interpuesto por la acusadora particular contra la decisión de la Sala B de la Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba del 13 de junio de 2022), anular la resolución dictada -en cuanto hizo lugar al recurso de apelación incoado por la defensa y, por tanto, a la excepción de falta de acción, disponiendo el sobreseimiento de Fabián Gustavo Arce respecto de los hechos nominados primero, segundo y cuarto-, y devolver las actuaciones a fin que se dicte un nuevo pronunciamiento (cfr. Reg. n° 672/23 del 4/7/2023).

En esa ocasión, señalé que la cuestión controvertida se vinculaba no solo a la interpretación y alcances de las normas que regulan el régimen de sinceramiento fiscal (ley 27.260 y decretos reglamentarios), sino que también alcanzaba a la correcta inteligencia a otorgar sobre las normas tributarias que regulan la

Fecha de firma: 13/08/2024
Firmado por: DANIEL ANTONIO PETRONE, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: ALEJANDRO WALTER SLOKAR, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: DIEGO GUSTAVO BARROETAVEÑA, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: WALTER DANIEL MAGNONE, SECRETARIO DE CAMARA

#34867014#422360575#20240812150807456

realización del hecho imponible respectivo tanto del impuesto a las ganancias (en particular, art. 18 de la ley 20.628, T.O. por Dec. N° 649/97 y modificaciones, en cuanto señala que "[…] *las ganancias indicadas en el artículo 49 se consideran del año fiscal en que termine el ejercicio anual en el cual se han devengado*"), y del impuesto al valor agregado (art. 5 inc. "b" de la ley 23.349, T.O. por Dec. N° 280/97 y sus modificaciones, al expresar que "[e]*l hecho imponible se perfecciona:* […] *b) En el caso de las prestaciones de servicios y de locaciones de obra y servicios, en el momento en que termina la ejecución o prestación o en el de la percepción total o parcial del precio, el que fuera anterior* […]").

Enfaticé que resultaba necesario determinar, en primer orden, la existencia o no de un crédito devengado con anterioridad al 31/12/2015 a los efectos de luego definir, en su caso, los alcances de los términos "detección" y "bien oculto", previstos en el art. 16 del Dec. N° 895/16 (según modificación del Dec. N° 1206/16), reglamentario del art. 46 de la ley 27.260, toda vez que el primer tópico se encontraba indisolublemente unido con la segunda cuestión planteada.

Ahora bien, en ese escenario, este Tribunal dispuso la anulación de la sentencia dictada por la Sala B de la Cámara *a quo* con fecha 13 de junio de 2022 al advertirse una ausencia de coincidencia sustancial de razones para fallar entre los jueces que emitieron sus votos, junto con el reenvío de las actuaciones al Tribunal de previa intervención.

Así, se puso de resalto que la jueza que votó en primer orden concluyó que no existió un crédito a cobrar al 31/12/2015 por parte de la firma Tendencias Group SRL, por lo

Fecha de firma: 13/08/2024
Firmado por: DANIEL ANTONIO PETRONE, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: ALEJANDRO WALTER SLOKAR, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: DIEGO GUSTAVO BARROETAVEÑA, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: WALTER DANIEL MAGNONE, SECRETARIO DE CAMARA



#34867014#422360575#20240812150807456

que la decisión de la AFIP de dar por decaídos los beneficios de la ley 27.260 resultaba errada. Por su parte, el juez que votó en segundo término disintió con la posición de la magistrada que lo precedió y sostuvo que el crédito de la contribuyente en orden al servicio de publicidad prestado a la Agencia Córdoba Turismo SEM debió ser declarado en el ejercicio de 2015, pues "[…] *no sólo hubo aceptación de la oferta y contratación, sino que hubo inicio de ejecución del contrato de publicidad y todo con anterioridad al 31/12/2015, lo que implica la existencia de un crédito a cobrar antes de dicha fecha".*

Por su parte, la magistrada que se pronunció -en esa ocasión- en primer término también sostuvo que la ley 27.260 supedita el decaimiento de los beneficios consagrados en ella al ocultamiento de otros bienes y su posterior detección por parte del organismo fiscal. Señaló que no hubo ocultamiento por la contribuyente ni detección alguna por la AFIP-DGI, toda vez que fue Tendencias Group SRL quién puso en conocimiento al Fisco de la existencia de la factura N° 0001-00000850, emitida con fecha 29/1/2016 por un monto de $605.000, ya que su abogado, en calidad de apoderado de la firma, presentó copia de los registros de compra y de venta en oportunidad de informar el acogimiento al régimen de sinceramiento fiscal.

Concluyó que "[l]*a sola facturación y consignación en los "papeles de trabajo" aportados por la contribuyente al Organismo Fiscal, impiden considerar que el "supuesto*

Fecha de firma: 13/08/2024
Firmado por: DANIEL ANTONIO PETRONE, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: ALEJANDRO WALTER SLOKAR, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: DIEGO GUSTAVO BARROETAVEÑA, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: WALTER DANIEL MAGNONE, SECRETARIO DE CAMARA

#34867014#422360575#20240812150807456

crédito por cobrar" se mantuvo oculto y, mucho menos que fue detectado por el Organismo Fiscal".

Sin embargo, el juez que votó en segundo término, luego de concluir que el crédito cuestionado debió ser declarado en el ejercicio fiscal de 2015 (ya que devengó con anterioridad al 31/12/2015), sostuvo que no existió ocultamiento por parte de la empresa pues la operación fue declarada en forma incorrecta en el año 2016. De este modo, señaló que ello no resulta suficiente para dar por decaído el régimen previsto en la ley 27.260, dado que no puede concluirse que la operación haya sido ocultada.

7°) Devueltas las actuaciones a la instancia anterior para que se dicte un nuevo pronunciamiento, con motivo de la anulación decidida por esta Sala, el juez Abel Sánchez Torres se expidió en primer término y afirmó que, a su juicio, no existe controversia en cuanto a que la fecha a considerar a los fines de la declaración voluntaria de sinceramiento fiscal ha sido el 31/12/2015 ni que, acreditado el ocultamiento del crédito en cuestión por la firma investigada, se dan por decaído los beneficios previstos por la ley 27.260. Dijo que correspondía dilucidar si la suma debió o no haber sido declarada por la imputada y si hubo ocultamiento de la misma.

En cuanto a la primera cuestión, destacó que la empresa efectuó una propuesta del servicio de publicidad en el evento a desarrollarse el 28/12/2015 y en su difusión a la Agencia Córdoba Turismo, dependencia que emitió el 21/12/2015 la Res. N° 382 en la que dispuso: *"Artículo 1°: CONTRATAR en los términos del Art. 3 inc. "G" del Manual de Compras y Contrataciones de Bienes y Servicios de la Agencia Córdoba Turismo S.E.M. a las siguientes firmas:*[…] *2) Tendencias*

Fecha de firma: 13/08/2024
Firmado por: DANIEL ANTONIO PETRONE, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: ALEJANDRO WALTER SLOKAR, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: DIEGO GUSTAVO BARROETAVEÑA, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: WALTER DANIEL MAGNONE, SECRETARIO DE CAMARA

#34867014#422360575#20240812150807456

Group SRL Sponsor del evento Agustino Glam Summer 2016 a realizarse el día 28 de diciembre de 2015. Monto $500.000 más IVA", así como la correspondiente factura de fecha 29/1/2016.

El magistrado afirmó que el servicio de publicidad constituyó un crédito a cobrar que debió ser declarado al 31/12/2015, dado que "[…] *surge de la prueba que no sólo hubo aceptación de la oferta y contratación, sino que hubo inicio de ejecución del contrato de publicidad y todo con anterioridad al 31/12/2015, lo que implica la existencia de un crédito a cobrar antes de dicha fecha*".

Asimismo, consideró que éste debió ser declarado por tratarse de un crédito devengado, en tanto dicho concepto -en los términos de la jurisprudencia de la CSJN- da cuenta de la circunstancia misma del nacimiento y origen de un derecho de contenido patrimonial y alude a su génesis.

Con ese horizonte, afirmó que el crédito debió ser declarado por la empresa en el ejercicio fiscal de 2015 pero, en cuanto al ocultamiento requerido por la ley 27.260 y su decreto reglamentario, dijo que "[…] *la imputada emitió factura de la operación con fecha 29/01/2016 (fs. 4 Cuerpo de prueba N° 5 del contribuyente Tendencias Group S.R.L. "Circularización Clientes (Cred. X Vta.) y que, según expone, aspecto no cuestionado por el Fisco, incluyó las operaciones en sus declaraciones del año 2016. Es decir, la operación fue declarada -de modo incorrecto tal como se expuso- en el año 2016, por lo que no se advierte un*

Fecha de firma: 13/08/2024
Firmado por: DANIEL ANTONIO PETRONE, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: ALEJANDRO WALTER SLOKAR, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: DIEGO GUSTAVO BARROETAVEÑA, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: WALTER DANIEL MAGNONE, SECRETARIO DE CAMARA

#34867014#422360575#20240812150807456

ocultamiento".

Así las cosas, concluyó que la imputada debió declarar la operación en el ejercicio del 2015 dado que existió un crédito devengado en ese período fiscal, pero a su juicio la operación no fue ocultada, sino incorrectamente declarada, lo que no resulta suficiente para el decaimiento del beneficio previsto en la ley 27.260.

Por otra parte, la magistrada Graciela S. Montesi, quién votó en segundo lugar, compartió en términos generales el criterio y solución postulada por su colega pronunciándose en el mismo sentido y resolviendo revocar la decisión del Juzgado Federal N° 2 de Córdoba del 27 de agosto de 2020, hacer lugar a la excepción de falta de acción interpuesta por la defensa de Fabián Gustavo Arce en representación de Tendencias Group SRL y sobreseer al nombrado respecto de los hechos primero, segundo y cuarto vinculados a la presunta evasión del impuesto a las ganancias de los ejercicios 2014 y 2015, así como del impuesto al valor agregado del ejercicio 2014.

En tal sentido, coincidió con el magistrado que emitió su voto en primer término al señalar que "[…] *el crédito a favor de la contribuyente se verificó con anterioridad al 31/12/2015, en tanto hubo aceptación de la oferta, contratación e incluso comienzo de ejecución de lo pactado, dándose así origen o nacimiento a un derecho de contenido patrimonial (Conf. CSJN, Fallos: 334:502)*", por lo que debió, a su entender, haber sido declarado como ganancia del período fiscal 2015.

Adicionó que si bien la operación fue incorrectamente incluida en las declaraciones del año 2016, entendió que ello, de consuno con lo señalado por su colega y

Fecha de firma: 13/08/2024
Firmado por: DANIEL ANTONIO PETRONE, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: ALEJANDRO WALTER SLOKAR, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: DIEGO GUSTAVO BARROETAVEÑA, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: WALTER DANIEL MAGNONE, SECRETARIO DE CAMARA

#34867014#422360575#20240812150807456

sumado a la emisión de la factura del 29/1/2016, resultaba revelador de la falta de ocultamiento del crédito por parte de la contribuyente, "[…] *no presentándose así razones valederas para dar por decaído el régimen excepcional previsto en la Ley 27.260*".

8°) En ese orden de ideas, la parte querellante dirigió sus agravios en función del supuesto previsto en el art. 456 inc. 1 del CPPN al señalar una errónea interpretación de la ley 27.260 y del Decreto reglamentario N° 895/16, a partir de los argumentos reseñados en el acápite 2° del presente voto.

Por su parte, tal como lo indicó la acusadora particular en su presentación en el término de oficina y en sus breves notas, es preciso poner de resalto que la jurisdicción de esta Cámara debe ceñirse a los puntos de agravio traídos a su conocimiento en el recurso de casación interpuesto (cfr. art. 445 del CPPN) y en tanto que la sentencia del *a quo* sólo ha sido recurrida por la parte querellante.

Sin embargo, aun cuando no fuera objeto de impugnación en atención al carácter favorable a sus intereses en la decisión impugnada, la defensa se ha presentado en esta instancia tanto en el término de oficina como en la audiencia para informar mejorando los fundamentos de su pretensión y manteniendo la controversia sobre la existencia del crédito en cabeza de su representada en relación al ejercicio del año 2015.

Fecha de firma: 13/08/2024
Firmado por: DANIEL ANTONIO PETRONE, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: ALEJANDRO WALTER SLOKAR, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: DIEGO GUSTAVO BARROETAVEÑA, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: WALTER DANIEL MAGNONE, SECRETARIO DE CAMARA

#34867014#422360575#20240812150807456

Tal como fue señalado por el defensor en la audiencia, en su anterior intervención, esta Sala -con una integración parcialmente distinta- señaló que uno de los puntos sobre los que correspondía alcanzar coincidencia sustancial de fundamentos se vinculaba a la existencia o no del crédito en relación al ejercicio antes mencionado, pues era una cuestión dirimente para la correcta aplicación de la ley sustantiva invocada por las partes.

Ahora bien, se advierte que, tras el reenvío dispuesto, se ha alcanzado un consenso sobre la primera de las cuestiones que, anteriormente, había sido controvertida por la recurrente, esto es, la existencia del crédito y su devengamiento al 31/12/2015 en relación al ejercicio fiscal en el que debió ser declarado por la contribuyente, manteniéndose la invocación de una errónea interpretación de la ley sustantiva sólo en relación a la aplicación del art. 46 de la ley 27.260 y sus disposiciones reglamentarias.

Con ese escenario, atendiendo primeramente a los aspectos sustanciales de los agravios que delimitan esta nueva revisión, adelanto que el sentido en el que se habrá de proponer la solución de esta inspección casatoria torna inoficioso pronunciarse -en las circunstancias antes mencionadas- sobre la mejora de fundamentos efectuada por la distinguida defensa particular en esta instancia.

9°) Así las cosas, ingresando al fondo de la cuestión sometida al estudio casatorio (el alegado carácter "oculto" del crédito en cuestión y su "detección" por parte de los agentes de la AFIP, como aspectos con o sin entidad suficiente para el decaimiento de los beneficios del régimen de "blanqueo"), rememoraré que el artículo 46 de la ley 27.260, inserto en el Título I del Libro II destinado a la

Fecha de firma: 13/08/2024
Firmado por: DANIEL ANTONIO PETRONE, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: ALEJANDRO WALTER SLOKAR, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: DIEGO GUSTAVO BARROETAVEÑA, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: WALTER DANIEL MAGNONE, SECRETARIO DE CAMARA

#34867014#422360575#20240812150807456

regulación del "sistema voluntario y excepcional de declaración de tenencia de moneda nacional, extranjera y demás bienes en el país y en el exterior", dispone que: "[l]*os sujetos que efectúen la declaración voluntaria y excepcional e ingresen el impuesto especial, en caso de corresponder, que se establece en el artículo 41 y/o adquieran alguno de los títulos o cuotas partes previstos en el artículo 42, y los sujetos del antepenúltimo párrafo del artículo 38 por quienes puede hacerse la declaración voluntaria y excepcional, conforme a las disposiciones de este Título, gozarán de los siguientes beneficios en la medida de los bienes declarados:*

a) No estarán sujetos a lo dispuesto por el artículo 18, inciso f), de la ley 11.683 (t.o. 1998) y sus modificaciones, con respecto a las tenencias declaradas;

b) Quedan liberados de toda acción civil y por delitos de la ley penal tributaria, penal cambiaria, aduanera e infracciones administrativas que pudieran corresponder por el incumplimiento de las obligaciones vinculadas o que tuvieran origen en los bienes y tenencias que se declaren voluntaria y excepcionalmente y en las rentas que éstos hubieran generado.

Quedan comprendidos en esta liberación los socios administradores y gerentes, directores, síndicos y miembros de los consejos de vigilancia de las sociedades contempladas en la Ley General de Sociedades 19.550 (t.o. 1984) y sus modificaciones y cargos equivalentes en cooperativas,

Fecha de firma: 13/08/2024
Firmado por: DANIEL ANTONIO PETRONE, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: ALEJANDRO WALTER SLOKAR, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: DIEGO GUSTAVO BARROETAVEÑA, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: WALTER DANIEL MAGNONE, SECRETARIO DE CAMARA

#34867014#422360575#20240812150807456

fideicomisos y sucesiones indivisas, fondos comunes de inversión, y profesionales certificantes de los balances respectivos.

La liberación de las acciones penales previstas en este artículo equivale a la extinción de la acción penal *prevista en el inciso 2 del artículo 59 del Código Penal.*

Esta liberación no alcanza a las acciones que pudieran ejercer los particulares que hubieran sido perjudicados mediante, como consecuencia o en ocasión de dichas transgresiones.

c) ***Quedan liberados del pago de los impuestos que se hubieran omitido ingresar y que tuvieran origen en los bienes y tenencias de moneda declarados en forma voluntaria y excepcional****, de acuerdo con las siguientes disposiciones:*

1. Impuestos a las Ganancias, a las salidas no documentadas (conforme el artículo 37 de la Ley de Impuesto a las Ganancias), a la transferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas y sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operatorias, respecto del monto de la materia neta imponible del impuesto que corresponda, por el equivalente en pesos de la tenencia de moneda local, extranjera y demás bienes que se declaren. La liberación comprende, asimismo, los montos consumidos hasta el período fiscal 2015, inclusive. 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.

2. Impuestos internos y al valor agregado. El monto de operaciones liberado se obtendrá multiplicando el valor en pesos de las tenencias exteriorizadas, por el coeficiente resultante de dividir el monto total de las operaciones

Fecha de firma: 13/08/2024
Firmado por: DANIEL ANTONIO PETRONE, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: ALEJANDRO WALTER SLOKAR, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: DIEGO GUSTAVO BARROETAVEÑA, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: WALTER DANIEL MAGNONE, SECRETARIO DE CAMARA

#34867014#422360575#20240812150807456

declaradas —o registradas en caso de no haberse presentado declaración jurada— por el monto de la utilidad bruta, correspondientes al período fiscal que se pretende liberar. No se encuentra alcanzado por la liberación el crédito fiscal del impuesto al valor agregado, proveniente de facturas consideradas apócrifas por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

3. Impuestos a la ganancia mínima presunta y sobre los bienes personales y de la contribución especial sobre el capital de las Cooperativas, respecto del impuesto originado por el incremento del activo imponible, de los bienes sujetos a impuesto o del capital imponible, según corresponda, por un monto equivalente en pesos a las tenencias y/o bienes declarados.

4. Los impuestos citados en los incisos precedentes que se pudieran adeudar por ***los períodos fiscales anteriores al que cierra el 31 de diciembre de 2015****, por los bienes declarados conforme lo previsto en el artículo 38 de la presente ley.*

d) Los sujetos que declaren voluntaria y excepcionalmente los bienes y/o tenencias que poseyeran al 31 de diciembre de 2015, sumados a los que hubieren declarado con anterioridad a la vigencia de la presente ley, tendrán los beneficios previstos en los incisos anteriores, por cualquier bien o tenencia que hubieren poseído con anterioridad a dicha fecha y no lo hubieren declarado.

En el caso que la Administración Federal de

Fecha de firma: 13/08/2024
Firmado por: DANIEL ANTONIO PETRONE, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: ALEJANDRO WALTER SLOKAR, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: DIEGO GUSTAVO BARROETAVEÑA, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: WALTER DANIEL MAGNONE, SECRETARIO DE CAMARA

#34867014#422360575#20240812150807456

Ingresos Públicos ***detectara cualquier bien o tenencia que les correspondiera a los mencionados sujetos, a la fecha de preexistencia de los Bienes, que no hubiera sido declarado mediante el sistema del presente Título ni con anterioridad, privará al sujeto que realiza la declaración voluntaria y excepcional de los beneficios indicados en el párrafo precedente.***

A los fines indicados en el párrafo anterior, la Administración Federal de Ingresos Públicos conserva la totalidad de las facultades que le confiere la ley 11.683 (t.o. 1998) y sus modificaciones.

A los fines del presente artículo, el valor en pesos de los bienes y tenencias de moneda declarados será el que se determine de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 40 de la presente ley" (los resaltados no son del original).

A su vez, el artículo 16 del Dec. N° 895/16 (reglamentario de la ley 27.260, con la modificación introducida por el Dec. N° 1206/16 -B.O. del 30/11/2016-) señala que "[c]*uando la Administración Federal de Ingresos Públicos* ***detecte tenencias y bienes no exteriorizados conforme lo previsto en el segundo párrafo del artículo 46 de la Ley N° 27.260,*** *procederá:*

a) Si el valor de las tenencias y bienes no exteriorizados resulta menor al importe indicado en el inciso b) del artículo 41 de la Ley N° 27.260, o al equivalente al UNO POR CIENTO (1%) del valor del total de los bienes exteriorizados, el que resulte mayor, a determinar de oficio el o los impuestos omitidos respecto de las tenencias y bienes detectados, a la tasa general de cada gravamen, con más sus accesorios y sanciones que correspondan, lo cual no provocará el decaimiento de los

Fecha de firma: 13/08/2024
Firmado por: DANIEL ANTONIO PETRONE, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: ALEJANDRO WALTER SLOKAR, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: DIEGO GUSTAVO BARROETAVEÑA, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: WALTER DANIEL MAGNONE, SECRETARIO DE CAMARA

#34867014#422360575#20240812150807456

beneficios establecidos en el referido artículo 46 respecto de los bienes exteriorizados;

b) Si el valor de las tenencias y bienes no exteriorizados supera el importe calculado conforme lo previsto en el inciso anterior, a ***dar por decaídos los beneficios*** *establecidos en el referido artículo 46 respecto de la totalidad de los bienes exteriorizados.*

La Administración Federal de Ingresos Públicos […] *procederá de igual modo en caso de detectarse bienes o tenencias conforme lo previsto en el tercer párrafo del artículo 85 de la Ley N° 27.260. En tal supuesto el cálculo del UNO POR CIENTO (1%), conforme el inciso a) precedente, se efectuará respecto del valor del total de los bienes incluidos en las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias, del impuesto sobre los bienes personales o, en su caso, del impuesto a la ganancia mínima presunta, correspondientes al último ejercicio fiscal cerrado al 31 de diciembre de 2015, presentadas por quienes hubieran efectuado la declaración jurada de confirmación de datos.*

A los fines del segundo párrafo del Artículo 46 de la Ley N° 27.260, se entiende por ***'detección' al conocimiento sobre la existencia del bien oculto y de su titularidad al que arribare el fisco mediante cualquier actividad que lleve a cabo en ejercicio de sus facultades"*** (aquí tampoco los destacados son del original).

Con ese norte, para la resolución de la cuestión traída a inspección jurisdiccional, cabe recordar que el

Fecha de firma: 13/08/2024
Firmado por: DANIEL ANTONIO PETRONE, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: ALEJANDRO WALTER SLOKAR, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: DIEGO GUSTAVO BARROETAVEÑA, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: WALTER DANIEL MAGNONE, SECRETARIO DE CAMARA

#34867014#422360575#20240812150807456

principio de legalidad material "[…] *proyecta también sus consecuencias sobre las normas extrapenales o, como en el caso, reglamentarias que definen los conceptos y, con ello, el mayor o menor alcance de la ley penal* […]" (del dictamen del Procurador General de la Nación al que se remitió la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente "Bakchellián" -Fallos 327:3937-, reiterado en otros fallos de esta Sala, en cuanto las cuestiones abordadas resulten extrapolables al particular -CFCP, "Lambiris Vilche, Jorge Omar s/ recurso de casación", CPE 9900000025/2009/TO1/7/CFC3, Reg. N° 2542/21, rta: 29/12/2021-).

La referencia efectuada por la Corte Suprema de Justicia en "Bakchellián" en cuanto a la vinculación entre las definiciones de las normas extrapenales de naturaleza reglamentaria y los mayores o menos alcances que ellos delimitan en cuestiones atinentes a la ley penal se trasladan a situaciones como la presente en orden a la aplicación de los principios hermenéuticos propios de la legislación penal y del ordenamiento jurídico en general, entre los que se encuentra el principio *pro homine* (principio rector del Derecho Internacional de los Derechos Humanos), aún sobre normas de naturaleza tributaria o administrativa de carácter accesorio o reglamentario a las disposiciones penales, en tanto la regulación del art. 46 de la ley 27.260 prevé la consagración de la extinción de la acción penal equivalente a una amnistía en los términos del art. 59 inc. 6 del CP.

En efecto, esto lleva a que el tratamiento de los conceptos y reglamentaciones "extrapenales" tanto previstos en la mencionada ley como en su Decreto reglamentario N° 895/2016 (con las modificaciones del Decreto n° 1206/2016) se encuentren alcanzados por los principios de legalidad (y la

Fecha de firma: 13/08/2024
Firmado por: DANIEL ANTONIO PETRONE, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: ALEJANDRO WALTER SLOKAR, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: DIEGO GUSTAVO BARROETAVEÑA, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: WALTER DANIEL MAGNONE, SECRETARIO DE CAMARA



#34867014#422360575#20240812150807456

exigencia de interpretación restrictiva de los conceptos a partir de la máxima taxatividad exigida al legislador, junto a la prohibición de analogía) y el principio *pro homine*, en tanto se vinculan con el mayor o menor alcance de la ley penal (art. 46 ley 27.260, con remisión equivalente al art. 59 inc. 6 del CP) como de la posibilidad de aplicación de una respuesta punitiva.

Con ese horizonte, entiendo que, por las particularidades que presenta el caso y los motivos de controversia introducidos ante esta instancia, la decisión adoptada por la Cámara *a quo* debe ser confirmada, dado que contiene una fundamentación razonable y adecuada, así como una interpretación lógica -en concordancia con los principios hermenéuticos señalados- de los términos que integran la ley sustantiva puesta en pugna por la recurrente.

Tal como lo señalaran los magistrados que integraron el Tribunal de previa intervención, resulta relevante enfatizar en que la contribuyente emitió la factura de la operación vinculada al crédito en cuestión el 29/1/2016 (fs. 4 del Cuerpo de prueba N° 5 del contribuyente Tendencias Group SRL "Circularización Clientes (Cred. X Vta)").

Asimismo, como circunstancia no controvertida por el Fisco, también enfatizaron que las operaciones se incluyeron en las declaraciones del año 2016, aunado a que la contribuyente acompañó, en el marco de la fiscalización, el Libro IVA Ventas del mes de enero de 2016 en el que fue registrada la facturación del crédito.

Fecha de firma: 13/08/2024
Firmado por: DANIEL ANTONIO PETRONE, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: ALEJANDRO WALTER SLOKAR, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: DIEGO GUSTAVO BARROETAVEÑA, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: WALTER DANIEL MAGNONE, SECRETARIO DE CAMARA

#34867014#422360575#20240812150807456

Aun cuando la AFIP-DGI señala que no se cumplió con diferentes requerimientos formulados en el proceso de fiscalización de la contribuyente (orden de intervención N° 1.493.379), todas estas circunstancias fueron merituadas por el *a quo*, concluyendo en que la operación no fue ocultada, sino más bien incorrectamente declarada, lo que no es suficiente para el revocamiento del beneficio de la ley 27.260.

Dicho de otro modo, si bien se infirió que la contribuyente debió declarar el crédito en su favor contra la Agencia Córdoba Turismo SEM correspondiente al período fiscal 2015, y que éste no fue incluido en la declaración de ganancias de ese ejercicio ni en la declaración de tenencias del régimen del Título I del Libro II de la ley 27.260, la cuestión transita -como lo señaló el Tribunal de previa intervención- en una incorrecta declaración o un error en la registración contable de la empresa que, sobre la base de la interpretación efectuada por los magistrados de la Cámara Federal de Córdoba y con sustento en las constancias probatorias agregadas a las actuaciones, no resulta suficiente para hacer caer los beneficios del régimen.

Con ello, la parte sostiene su particular interpretación respecto de cómo debió ser resuelta la cuestión, sin demostrar que el Tribunal de la instancia anterior aplicara erróneamente la ley sustantiva, por lo que el recurso no se abastece en este aspecto.

El impugnante no se ha hecho cargo de refutar en forma concreta y razonada -más allá de señalar el "sentido literal" de los términos, según la inteligencia que estima correcta- los argumentos brindados por el *a quo* al hacer lugar a la excepción de falta de acción, en especial, el

Fecha de firma: 13/08/2024
Firmado por: DANIEL ANTONIO PETRONE, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: ALEJANDRO WALTER SLOKAR, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: DIEGO GUSTAVO BARROETAVEÑA, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: WALTER DANIEL MAGNONE, SECRETARIO DE CAMARA

#34867014#422360575#20240812150807456

sentido otorgado al término "oculto" del art. 16 del Decreto reglamentario N° 895/2016 (con las modificaciones del Decreto N° 1206/2016) y que, si bien no constituye -como señala la AFIP- una exteriorización de naturaleza patrimonial, un balance o estado contable, lo cierto es que fue la propia contribuyente la que aportó inicialmente el Libro IVA en el que se encontraba registrada la operación que desplegó los requerimientos posteriores de la administración, tanto a la empresa como a terceros.

Asimismo, la alegada arbitrariedad en la valoración de las constancias incorporadas al legajo solo refleja una opinión diversa sobre la cuestión debatida y resuelta, contando el decisorio con los fundamentos necesarios y suficientes que impiden su descalificación como acto jurisdiccional válido (CSJN, Fallos: 293:294; 299:226; 300:92; 301:449; 303:888, entre muchos otros).

Por lo demás, es necesario recordar que en el precedente "Acosta", la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha resaltado que, para determinar la validez de una interpretación, debe tenerse en cuenta que la primera fuente de exégesis de la ley es su letra (Fallos: 304:1820; 314:1849), a la que no se le debe dar un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, sino el que las concilie y conduzca a una integral armonización de sus preceptos (Fallos: 313:1149; 327:769). Este propósito no puede ser obviado por los jueces con motivo de las posibles imperfecciones técnicas en la redacción del texto legal, las que deben ser superadas

Fecha de firma: 13/08/2024
Firmado por: DANIEL ANTONIO PETRONE, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: ALEJANDRO WALTER SLOKAR, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: DIEGO GUSTAVO BARROETAVEÑA, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: WALTER DANIEL MAGNONE, SECRETARIO DE CAMARA

#34867014#422360575#20240812150807456

en procura de una aplicación racional (Fallos: 306:940; 312:802), cuidando que la inteligencia que se le asigne no pueda llevar a la pérdida de un derecho (Fallos: 310:937; 312:1484).

Pero añadió que la observancia de estas reglas generales no agota la tarea de interpretación de las normas penales, puesto que el principio de legalidad (art. 18 de la Constitución Nacional) exige priorizar una exégesis restrictiva dentro del límite semántico del texto legal, en consonancia con el principio político criminal que caracteriza al derecho penal como la *última ratio* del ordenamiento jurídico, y con el principio *pro homine* que impone privilegiar la interpretación legal que más derechos acuerde al ser humano frente al poder estatal (cons. 6° del voto de la mayoría en CSJN, "Acosta, Alejandro Esteban", del 23/4/2008, Fallos: 331:858).

En ese orden de ideas, la inserción del término "oculto" en relación al bien o tenencia objeto de detección por parte del organismo fiscal, a los efectos del decaimiento de los beneficios del régimen de "blanqueo" previsto en el art. 46 de la ley 27.260 e inserto en el art. 16 del decreto reglamentario, no puede ser interpretado en forma aislada del contexto en el que fue incluido, a la par que tampoco se encuentra exento de la inteligencia a otorgar mediante los alcances hermenéuticos del principio *pro homine* (o principio *pro persona*, tal como es reconocido actualmente en el Derecho Internacional de los Derechos Humanos), por el cual se debe acudir a la norma más amplia, o a la interpretación más extensiva, cuando se trata de reconocer derechos protegidos e, inversamente, a la norma o a la interpretación más restringida cuando se trata de establecer restricciones

Fecha de firma: 13/08/2024
Firmado por: DANIEL ANTONIO PETRONE, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: ALEJANDRO WALTER SLOKAR, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: DIEGO GUSTAVO BARROETAVEÑA, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: WALTER DANIEL MAGNONE, SECRETARIO DE CAMARA

#34867014#422360575#20240812150807456

permanentes al ejercicio de los derechos o su suspensión extraordinaria.

En sentido concordante, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente "Arriola" (causa A.891 T° XLIV del 25/8/2009, Fallos: 332:1963) señaló que, de acuerdo al artículo 5° del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (PIDCyP) y al art. 29 de la Convención Americana de Derechos Humanos (CADH), siempre habrá de preferirse la interpretación que resulte menos restrictiva de los derechos establecidos en ellos por lo cual, cuando una norma ofrezca mayor protección, esta habrá de primar, de la misma manera que siempre se preferirá la interpretación hermenéutica que resulte menos restrictiva para la aplicación del derecho fundamental comprometido (con cita de Corte IDH, OC N° 5/85).

Con el mismo horizonte, el Alto Tribunal ha referido que la interpretación de las leyes debe practicarse teniendo en cuenta su contexto general y los fines que las informan (CSJN, Fallos: 329:2876 y 330:4454, entre otros), regla que impone no solo armonizar sus preceptos, sino también conectarlos con las demás normas que integran el orden jurídico, de modo que concuerden con su objetivo (CSJN, Fallos: 329:2890 y 330:4936). De acuerdo a tal finalidad, la labor del interprete debe ajustarse a un examen atento de sus términos que consulte la racionalidad del precepto y la voluntad del legislador, extremos que no deben ser obviados por las posibles imperfecciones técnicas de la

Fecha de firma: 13/08/2024
Firmado por: DANIEL ANTONIO PETRONE, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: ALEJANDRO WALTER SLOKAR, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: DIEGO GUSTAVO BARROETAVEÑA, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: WALTER DANIEL MAGNONE, SECRETARIO DE CAMARA

#34867014#422360575#20240812150807456

instrumentación legal, precisamente, para evitar la frustración de los objetivos de la norma (CSJN, Fallos: 308:2246 y 329:1473)

De ese modo, la interpretación propugnada por la Cámara *a quo* sobre los alcances a otorgar a los conceptos insertos en las normas en consideración, a partir de las singulares características del caso aquí analizado, se encuentra debidamente sustentada en las constancias probatorias y lo debatido en las alegaciones de las partes, guardando correlato con los estándares de aplicación del mencionado principio *pro homine*, del principio de legalidad y de consuno con lo señalado por la CSJN en "Bakchellián" (ya citado).

10°) En virtud de lo expuesto, propongo al acuerdo rechazar el recurso de casación interpuesto por la parte querellante, con costas (arts. 456, 470, 471 -a *contrario sensu*-, 530, 531 y concordantes del CPPN), y tener presente la reserva del caso federal (art. 14 de la Ley 48).

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

El señor juez Alejandro W. Slokar dijo:

Que, sellada la suerte del remedio en trato por el voto coincidente de los distinguidos colegas, en las particularidades de la especie, adhiere en lo sustancial a la solución propuesta.

Así vota.

Por ello, en mérito a la votación que antecede, el

Fecha de firma: 13/08/2024
Firmado por: DANIEL ANTONIO PETRONE, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: ALEJANDRO WALTER SLOKAR, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: DIEGO GUSTAVO BARROETAVEÑA, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: WALTER DANIEL MAGNONE, SECRETARIO DE CAMARA

#34867014#422360575#20240812150807456

Tribunal **RESUELVE:**

I) RECHAZAR el recurso de casación interpuesto por la parte querellante, con costas (arts. 456, 470, 471 -a *contrario sensu*-, 530, 531 y concordantes del CPPN);

II) TENER PRESENTE la reserva del caso federal (art. 14 de la Ley 48).

Regístrese, notifíquese, comuníquese al Centro de Información Judicial -CIJ- (Acordada 5/2019 de la CSJN) y remítase al tribunal de origen mediante pase digital, sirviendo la presente de atenta nota de envío.

Firmado: Daniel Antonio Petrone, Diego G. Barroetaveña y Alejandro W. Slokar. Ante mí: Walter Daniel Magnone.

Fecha de firma: 13/08/2024
Firmado por: DANIEL ANTONIO PETRONE, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: ALEJANDRO WALTER SLOKAR, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: DIEGO GUSTAVO BARROETAVEÑA, JUEZ DE CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL
Firmado por: WALTER DANIEL MAGNONE, SECRETARIO DE CAMARA

#34867014#422360575#20240812150807456