

ALVAREZ HNOS SA (TF 35523-I) C/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/  
recurso directo de organismo externo.



MONTI  
Laura  
Mercedes

Firmado  
digitalmente por  
MONTI Laura  
Mercedes  
Fecha: 2025.08.27  
13:16:26 -03'00'

***Ministerio Público***  
***Procuración General de la Nación***

S u p r e m a      C o r t e :

-I-

Según surge de las actuaciones principales obrantes en formato digital en el sistema de consulta de causas web del Poder Judicial de la Nación (al que se referirán las siguientes citas, salvo indicación en contrario), la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal rechazó el recurso de apelación interpuesto por la demandada y confirmó la decisión del Tribunal Fiscal de la Nación. En cuanto aquí interesa, dicho tribunal había declarado prescripta la acción del Fisco Nacional para aplicar la multa establecida por la res. (DV SRR1) 303/11, en los términos de los arts. 46 y 47 de la ley 11.683, con relación a los periodos fiscales correspondientes a los meses de febrero a noviembre de 2005 del impuesto al valor agregado (fs. 413).

Para así decidir, la cámara destacó que la suspensión de la prescripción dispuesta -por el término de un año- por el art. 44 de la ley 26.476 resultaba inaplicable al caso de autos, en la medida que esa norma había sido dictada con posterioridad a los hechos del caso y su aplicación, por consiguiente, tornaba más gravosa la situación del contribuyente.

Como fundamento, recordó que V.E. ha reconocido naturaleza penal a las infracciones como la examinada en este caso (arg. Fallos: 267:457; 287:76; 308:2043; entre otros), así como que en Fallos: 287:76 esa Corte había señalado que la

aplicación de una cláusula legal que disponía suspender la prescripción en relación con una multa, importaba juzgar al actor con base en una norma posterior más gravosa, lo que implicaba transgredir el principio constitucional que impide la retroactividad (conf. art. 18 de la Constitución Nacional), así como el principio de la ley penal más benigna contenido en el art. 2° del Código Penal. Agregó que esta garantía, según se señala en dicho precedente, excluye la aplicación de disposiciones penales posteriores que empeoren la situación de los encausados.

Como desprendimiento de tales consideraciones, el *a quo* sostuvo que tal situación tenía lugar en el caso bajo examen, puesto que la suspensión dispuesta por el art. 44 de la ley 26.476 *"mantuvo vivos los poderes del Fisco para aplicar la sanción"*.

Sobre el punto, la cámara precisó que el Tribunal Fiscal había consignado que el actor cerraba sus ejercicios el 31 de diciembre de cada año, por lo que las declaraciones juradas de los períodos fiscales ajustados (febrero a noviembre de 2005) debieron ser presentadas durante el año 2005. Por ello, especificó que el cómputo de la de prescripción comenzó a correr el 1° de enero de 2006, agotándose el plazo de 5 años el 1° de enero de 2011 (conf. arts. 56 y 58 de la ley 11.683).

En tales condiciones, al considerar inaplicable la mentada suspensión prevista en la ley 26.476 y, teniendo en cuenta que la corrida de vista fue notificada el 9 de septiembre de 2011 y que la resolución sancionatoria fue dictada el 27 de octubre de 2011, concluyó que las facultades del organismo

ALVAREZ HNOS SA (TF 35523-I) C/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/  
recurso directo de organismo externo.



**Ministerio Público**  
**Procuración General de la Nación**

fiscal se hallaban prescriptas para aplicar la sanción aquí cuestionada.

-II-

Disconforme, el Fisco Nacional interpuso recurso extraordinario, el que fue concedido en lo que respecta a la interpretación de normas de carácter federal y denegado en lo relativo a la arbitrariedad atribuida al pronunciamiento apelado (fs. 413/431 y 437), sin que se advierta la interposición de recurso de queja por tal aspecto.

En tal sentido, la parte demandada cuestiona que la cámara se haya apartado de la normativa aplicable al caso, a la par que considera incongruente la solución propiciada, pues la prescripción no puede separarse de la causa de la obligación a la que se vincula. Sobre el punto, destaca que, de conformidad con el pronunciamiento apelado, *"el Fisco tendría que aplicar una multa previamente a que se determine de oficio, dado que si no las facultades prescribirían"*.

Por otra parte, sostiene que V.E. no ha convalidado la aplicación indiscriminada de los principios que rigen la materia penal a las infracciones administrativas, sino que *"tal proceder exige un juicio de compatibilidad que tenga en cuenta las particularidades del bien jurídico protegido por la ley específica"* (Fallos: 331:1855, entre otros).

En lo relativo al principio de retroactividad de la ley penal más benigna, señala -mediante una transcripción de lo

dictaminado por el Fiscal General ante la cámara- que el proceso para determinar cuál es la ley más benigna *"requiere de un análisis completo y profundo en relación al caso concreto"*, pues aquel *"exige la aplicación íntegra de las leyes, no siendo posible tomar las disposiciones más favorables de una y otra"*.

En tal sentido, recuerda que en Fallos: 329:1089, al remitirse a la disidencia del juez Petracchi en Fallos: 321:824, V.E. sostuvo que *"la aplicación retroactiva del nuevo reglamento resulta inadecuada '...cuando la derogación no se propone permitir un espacio mayor de libertad de comportamiento, sino sólo otro en que se conforma de modo distinto lo que hasta entonces estaba permitido'"*. En otras palabras, destaca que para examinar si resulta aplicable retroactivamente la ley penal posterior, cabe analizar si dicha norma amplió el margen de libertad de comportamiento.

Siguiendo esa línea, indica que la aplicación del referido principio al ámbito del derecho administrativo sancionador está necesariamente sujeta a modulaciones específicas. En particular, resalta, en lo que respecta a la materia tributaria, puesto que en razón de sus *"contornos o aspectos peculiares, distintos y variables"* *"es indispensable contar con herramientas que permitan adecuar, en forma ágil, los instrumentos estatales de política económica"* (Fallos: 337:388).

Por otra parte, sostiene que en el caso tampoco puede prescindirse de la voluntad del legislador para determinar si la modificación normativa *"implicó una nueva valoración social del ilícito o la existencia de un desinterés en su persecución y penalidad"*. Sobre el punto, afirma que *"la finalidad perseguida por el legislador al momento de sancionar la Ley N° 26.476 fue*

ALVAREZ HNOS SA (TF 35523-I) C/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/  
recurso directo de organismo externo.



**Ministerio Público**  
**Procuración General de la Nación**

*posibilitar la regularización impositiva de los contribuyentes teniendo especial cuidado en preservar la vigencia de las acciones del organismo recaudador", lo que -a su modo de ver- da cuenta de "la clara intención del legislador de mantener viva la acción del Fisco de perseguir tales ilícitos". Una interpretación en contrario, además, implicaría privar a la norma de todo efecto y desnaturalizaría la finalidad tenida en miras por el legislador.*

*Por último, refiere que la accionante solo tenía un derecho en expectativa al transcurso corrido de la prescripción, puesto que se trataba de una situación no concluida al momento de la entrada en vigor de la ley 26.476. Sobre el punto, expone que "la prescripción se rige por las leyes en vigor al momento en que se cumple, por lo que si no se ha consumido el lapso con anterioridad, el legislador es dueño de modificar las condiciones en las cuales la prescripción puede generar un derecho adquirido".*

-III-

*Ante todo, pienso que el recurso extraordinario resulta formalmente admisible, puesto que se halla en juego la inteligencia y aplicación de normas de carácter federal (art. 44 de la ley 26.476) y la decisión definitiva del superior tribunal de la causa ha sido contraria al derecho que la recurrente funda en ellas (art. 14, inc. 3°, de la ley 48).*

Cabe destacar que la cámara concedió el recurso extraordinario interpuesto por la demandada solo en lo que respecta a la inteligencia de normas federales y desestimó el agravio relativo a la arbitrariedad atribuida a la sentencia apelada. En consecuencia, al no haberse interpuesto queja, considero que esa Corte carece de jurisdicción para examinar los agravios fundados en tales términos (Fallos: 313:1391; 317:1342; 318:141; 319:1057; 321:1997; 322:1231, entre otros).

Finalmente, corresponde recordar que, en la tarea de establecer el correcto sentido de las normas de naturaleza federal referidas, la Corte no se encuentra limitada por las posiciones de las partes ni del tribunal apelado, sino que le incumbe realizar *"una declaratoria sobre el punto"* (art. 16 de la ley 48), según la inteligencia que ella les otorgue (arg. Fallos: 307:1457; 320:1915, entre otros).

#### -IV-

Despejado ese aspecto, debo primeramente advertir que en el presente caso no está en juego la percepción de la renta pública (arg. Fallos: 313:1420; 314:258; 316:2922), circunstancia que con fundamento en la aplicación del mismo precepto legal que se encuentra aquí bajo examen ya fue examinada por esta Procuración General (cfr. dictámenes emitidos en las causas CAF 49696/2016/1/RH1 *"RECURSO QUEJA N° 1 - Banco Columbia SA C/ dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo"*, del 28 de junio de 2019; CAF 83530/2016/CS1 *"AFIP - DGI C/ TECNA Estudios y Proyectos de Ingeniería SA s/ ejecución fiscal - AFIP"*, del 19 de abril de 2022; y CAF 3012/2021/1/RH1 *"RECURSO QUEJA N° 1 - Banco*

ALVAREZ HNOS SA (TF 35523-I) C/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/  
recurso directo de organismo externo.



**Ministerio Público**  
**Procuración General de la Nación**

*Patagonia SA (TF 47079-I) c/ Dirección General Impositiva s/  
recurso directo de organismo externo", del 27 de octubre del  
2023).*

Por el contrario, aquí se encuentra bajo examen la facultad del Fisco Nacional para aplicar sanción de multa, en los términos de los arts. 46 y 47 de la ley 11.683, con respecto a los periodos fiscales correspondientes a los meses de febrero a noviembre de 2005 del impuesto al valor agregado.

A tal efecto, considero relevante destacar que está fuera de debate que el plazo quinquenal de prescripción relativo a tales periodos comenzó a correr el 1° de enero de 2006 y, si no resultara aplicable al caso la suspensión de su curso dispuesta por el art. 44 de la ley 26.476 (B.O. 24/12/2008), dicho plazo se habría agotado el 1° de enero de 2011 (conf. arts. 56 y 58 de la Ley N° 11.683). Es decir, con anterioridad a que fuera notificada la corrida de vista y, lógicamente, de que fuera dictada la resolución sancionatoria.

Al respecto, cabe recordar que en el precepto legal mencionado, se establece: "[S]uspéndese con carácter general por el término de un (1) año el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización esté a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos y para aplicar multas con relación a los mismos, así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales" (el destacado, es propio).

Por tales motivos, el aspecto medular de la cuestión que es objeto de recurso extraordinario radica en determinar si la suspensión de la prescripción para aplicar multas dispuesta por el art. 44 de la ley 26.476 resulta aplicable al *sub lite*. Esto es, un caso en el que la infracción imputada se consumó con anterioridad al dictado de la norma cuya aplicación invoca el Fisco Nacional.

Tal circunstancia, a mi modo de ver, no está vinculada con la aplicación retroactiva de la ley penal más benigna y los precedentes que invoca la recurrente (art. 2º, del Código Penal, y arts. 9º, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 15.1 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, incorporados a nuestra Constitución Nacional en su art. 75, inc. 22 -Fallos: 337:37-), sino que en el caso está en cuestión la eventual aplicación retroactiva de una ley más gravosa para el demandante (cfr. dictamen de Fallos: 330:5158).

Dicho en otras palabras, lo que está en juego remite al examen del principio de legalidad y al mandato de ley previa en materia penal (art. 18 de la Constitución Nacional; y arts. 9º de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 15.1 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, ya referidos).

En tal sentido, cabe señalar que si bien la Corte Suprema no ha convalidado la aplicación indiscriminada de los principios que rigen en materia penal respecto de las infracciones administrativas, pues procura ponderar las particularidades del bien jurídico protegido por la ley específica y la naturaleza preventiva del derecho administrativo sancionador, por contraposición con la represiva del derecho





**Ministerio Público**  
**Procuración General de la Nación**

penal (conf. Fallos: 321:824; 330:1855 y S. 533. XLVII. "Superintendencia de Riesgos del Trabajo el Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A.", del 1 de agosto de 2013), tal circunstancia no obsta a la aplicación de las garantías constitucionales básicas como el principio de legalidad penal del art. 18 de la Constitución Nacional (Fallos: 287:76; 304:849 y 892; 312:1998; 327:2258; 330:1855; 334:1241; 335:1089).

Al respecto, V.E. ha sostenido que para que una norma armonice con el principio de legalidad es necesario que, además de describir la conducta reprochable, establezca la naturaleza y límites de la pena, de modo tal que al momento de cometer la infracción su eventual autor esté en condiciones de representarse en términos concretos la sanción con la que se lo amenaza (cfr. doctrina de Fallos: 315:2101, reiterada en la causa CAF 41634/2012/CS1 "Distribuidora de Gas Cuyana S.A. c/ resolución 477/08 - ENARGAS (ex 11.722/07)", sentencia del 25 de junio de 2019).

Dicha garantía comprende, además, la exclusión de disposiciones penales posteriores al hecho infractor, esto es, leyes *ex post facto* que impliquen empeorar las condiciones de los encausados (Fallos: 287:76; 304:892) y su aplicación, vale señalar, ha sido expresamente propiciada por el Tribunal a la materia infraccional (Fallos: 287:76; 304:849 y 892; 327:2258, entre otros).

Teniendo ello en cuenta, cabe señalar que esta Procuración General ha destacado que la prescripción de la

acción constituye un instituto del derecho penal material (cfr. dictámenes emitidos en las causas D. 675; L. XLIV, "*Dapuetto de Palo, Miguel Ángel Rafael s/p.s.a. alteración de límites s/queja*", del 9 de noviembre de 2009; S.133; L XLV, "*Squillario, Adrián Rodolfo y otros s/ defraudación especial -causa n° 267/2001*", del 22 de diciembre de 2011; y S.C.M. 49; L XLIX, "*M., Adriana Noemí s/ Recurso extraordinario*", del 15 de octubre de 2013).

En un mismo sentido se expidió la Corte Suprema de Justicia de la Nación, al sostener en una materia análoga que "[E]l instituto de la prescripción cabe, sin duda alguna en el concepto de 'ley penal' desde que ésta comprende no sólo el precepto, la sanción, la noción del delito y la culpabilidad, sino todo el complejo de las disposiciones ordenadoras del régimen de extinción de la pretensión punitiva" (Fallos: 287:76 y sus citas).

Tal circunstancia adquiere mayor relevancia en el caso desde que las infracciones y sanciones tributarias tienen naturaleza penal (Fallos: 271:298; 288:356; 303:1548; 312:149 y 312:447), esto es, "*integran el derecho penal especial y le son aplicables las disposiciones generales del Código Penal, salvo disposición expresa o implícita en contrario*" (Fallos: 303:1548).

En tales condiciones y como desprendimiento de las consideraciones hasta aquí formuladas, considero que la ley que debe regir el cómputo de la prescripción en el presente caso es la vigente al momento de comisión de la infracción y, por consiguiente, la suspensión de su curso dispuesta en el art. 44 de la ley 26.476 resulta inaplicable al *sub examine*.



***Ministerio Público***  
***Procuración General de la Nación***

Debo señalar que dicha tesitura no implica un avance sobre el mérito, conveniencia o acierto de las soluciones legislativas sobre las que al Poder Judicial, como regla, no lo corresponde pronunciarse (Fallos: 324:3345; 328:91 y 329:4032), sino que -como desde antaño ha sostenido el Tribunal- es elemental en nuestra organización constitucional la atribución que tienen y el deber en que se hallan los Tribunales de Justicia de examinar las leyes en los casos concretos que se traen a su decisión, comparándolas con el texto de la Constitución para averiguar si guardan o no conformidad con ésta, y abstenerse de aplicarlas si las encuentran en oposición con ella, constituyendo esta atribución moderadora uno de los fines supremos y fundamentales del Poder Judicial nacional y una de las mayores garantías con que se ha entendido asegurar los derechos consignados en la Constitución, contra los abusos posibles e involuntarios de los poderes públicos (Fallos: 33:162; 335:2333; 336:760; 340:1084, entre muchos otros).

Lo expuesto tampoco implica soslayar que uno de los peores males que el país soporta es el gravísimo perjuicio social causado por la ilegítima afectación del régimen de los ingresos públicos que proviene de la evasión o bien de la extensa demora en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y que, en la medida en que su competencia lo autorice, los jueces tienen el deber de contribuir a la aminoración de esos dañosos factores y comprender que son

disvaliosas las soluciones que involuntariamente los favorecen (Fallos: 313:1420; 333:935; 344:3156, entre otros).

Sin embargo, no es posible olvidar la finalidad que tiene el instituto de la prescripción, tanto en el ámbito patrimonial, relativo a la conveniencia general de concluir situaciones inestables y dar seguridad y firmeza a los derechos (Fallos: 313:173; 318:1416; 340:1680, entre otros), como en materia penal, vinculado estrechamente con el derecho del imputado a obtener un pronunciamiento que, definiendo su posición frente a la ley y a la sociedad, ponga término del modo más breve a la situación de incertidumbre (Fallos: 332:1492) y que esto obedece, además, al imperativo de satisfacer una exigencia consustancial que es el respeto debido a la dignidad del hombre, el cual es el reconocimiento del derecho que tiene toda persona de liberarse del estado de sospecha que importa la acusación de haber cometido un delito (Fallos: 316:2063; 323:982; 331:600; 342:2344, entre otros).

De manera congruente con este temperamento, se pronunció la Corte Interamericana de Derechos Humanos al señalar que *"la prescripción en materia penal determina la extinción de la pretensión punitiva por el transcurso del tiempo, y generalmente, limita el poder punitivo del Estado para perseguir la conducta ilícita y sancionar a sus autores. Esta es una garantía que debe ser observada debidamente por el juzgador para todo imputado de un delito"* (CIDH en *"Caso Albán Cornejo y otros vs. Ecuador"*, sentencia del 22 de noviembre de 2007, párrafo 111).

Por los motivos hasta aquí expuestos, y teniendo en cuenta que la recurrente no invocó obstáculo alguno que le

ALVAREZ HNOS SA (TF 35523-I) C/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/  
recurso directo de organismo externo.



***Ministerio Público***  
***Procuración General de la Nación***

impidiera ejercer la acción sancionatoria a su cargo en tiempo oportuno (cfr. arts. 56, 58, 65, art. s/n a continuación del 65, 66 y 68 de la ley 11.683), ni que aquel resultare irrazonable en el caso para cumplir con tal cometido, el recurso extraordinario interpuesto por el Fisco Nacional debe ser rechazado.

-V-

En virtud de lo expuesto, opino que corresponde declarar formalmente admisible el recurso extraordinario y confirmar la sentencia apelada en cuanto fuera materia de recurso.

Buenos Aires, de agosto de 2025.