

*Poder Judicial de la Nación*  
*Cámara Federal de Apelaciones de Comodoro Rivadavia*

Expte. FCR 15744/2019/CA1

“IMPUTADO: ALVAREZ, JOSE  
MARTIN Y OTRO s/EVASION  
AGRAVADA TRIBUTARIA”

-RESOLUCION-

J.F. Caleta Olivia

.////modoro Rivadavia, 29 de octubre de 2020.

Y VISTOS:

Los presentes autos FCR 15744/2019 caratulados “ALVAREZ, JOSE MARTIN; MYBURG, GUSTAVO ALBERTO S/EVASION AGRAVADA TRIBUTARIA”, originarios del Juzgado Federal de Caleta Olivia, a fin de dictar el veredicto y los fundamentos que fueran diferidos en la audiencia celebrada a fs. 608, según lo autoriza el art. 454 del ritual;

Y CONSIDERANDO:

I. Que a fs. 587/589 vta. la Sra. Juez Federal de Caleta Olivia declaró extinguida la acción penal respecto del contribuyente CAM SRL de José Martín Álvarez y Gustavo Alberto Myburg en su calidad de socios gerentes por aplicación del art. 16 de la Ley 27.430 y dictó el sobreseimiento de los nombrados a tenor del art. 336 inc. 1 del CPPN.

Concedido el recurso de apelación interpuesto por los imputados a fs. 592/595 y por el Ministerio Público Fiscal a fs. 596/600, en esta instancia a fs. 608 se llevó a cabo la audiencia del art. 454 del ritual, a la que comparecieron el Sr. Fiscal General Interino, Dr. Norberto Bellver y el letrado defensor, Dr. Ignacio Ferreyra Amuchastegui, quienes expusieron sus posturas quedando los presentes en condiciones de resolver.

II. Objeto del proceso.

Conforme surge de las declaraciones indagatorias, los imputados fueron intimados por la presunta evasión mediante declaraciones juradas engañosas, ocultando su real capacidad comercial y contributiva afectando la misma directamente al erario público y la normal percepción de recursos por parte del Estado Nacional, mediante la utilización y registración de facturas que resultan ser apócrifas respaldando así dichas operaciones: 1) \$4.250.742,21 (IVA – ejercicio fiscal 2016); 2) \$15.747.648,30 (IVA – ejercicio fiscal 2017); 3) \$10.767.790,50 (IVA – ejercicio fiscal 2018); 4) \$8.921.434,13 (Impuesto a las Ganancias – ejercicio fiscal 2017).

III. Agravios.

I. Del MPF.

Encuadra el primer hecho en la figura de evasión agravada por la utilización de facturas que no guardan sustento o no pudieron ser justificadas, art. 2 inc. d) de la Ley 24.769, actualizada por ley 26.735 vigente al momento del hecho -según su

# Poder Judicial de la Nación

Cámara Federal de Apelaciones de Comodoro Rivadavia

Expte. FCR 15744/2019/CA1

“IMPUTADO: ALVAREZ, JOSE  
MARTIN Y OTRO s/EVASION  
AGRAVADA TRIBUTARIA”

-RESOLUCION-

J.F. Caleta Olivia

postura fundada en las Resoluciones 18/18 y 5/12 del MPF- en cuanto elevó los mínimos de punibilidad por tratarse de una actualización para compensar la depreciación monetaria.

A partir de ello y por aplicación del art. 16 de la Ley 24.769 en cuanto establece que la regularización espontánea del obligado provocará la exención de responsabilidad siempre que su presentación no sea producto de una inspección iniciada, observación de la repartición fiscalizadora o denuncia presentada concluyen que en el caso no se encuentra satisfechos los requisitos ya que el Hecho 1 tiene inicio a consecuencia de una intervención de oficio.

Concluye que no es posible tomar la parte más beneficiosa de dos leyes so pretexto del principio de benignidad ya que ello implicaría la conformación de un tercer cuerpo normativo y, por consiguiente, una actividad legislativa ajena a la magistratura.

## 2. De la defensa.

En primer término, se agravió de la falta de acción planteo formulado por vía incidental.

Expuso esta parte que en sede administrativa CAM SRL aceptó y canceló en forma incondicional y total todas las obligaciones por lo que la denuncia y su ampliación no debieron ser promovidas.

En el escrito en que se interpone la excepción, detalla que el 7/2/19 AFIP formuló denuncia por evasión agravada por IVA ejercicio fiscal 2016 y que de los dos planes de pago uno de ellos fue consolidado el 17/11/2017 y abonado a la fecha de la denuncia, según cita textual y el segundo consolidado en igual fecha se encontraba vigente con 14 cuotas canceladas y que se terminaron de abonar el 25/10/19.

Destaca que el pago fue realizado seis días antes de que los imputados fueran convocados a prestar declaración indagatoria y si bien, refiere, AFIP utiliza el latiguillo de que “*el acogimiento al mencionado plan de pagos no conlleva beneficio alguno en materia penal, encontrándose plenamente vigente la acción penal que así se insta*” ello no se ajusta a derecho ya que la acción penal era inexistente a tenor del art. 16 de la Ley 27.430.

Interpreta que esta norma prevé una dispensa del deber de denunciar cuando las obligaciones fueran cancelados en forma incondicional y total con anterioridad a la formulación de la denuncia, lo que no cabe duda respecto de los períodos 2017 y 2018 que, no obstante haber sido cancelados el 11/3/19, fue igualmente formulada.



# *Poder Judicial de la Nación*

## *Cámara Federal de Apelaciones de Comodoro Rivadavia*

Expte. FCR 15744/2019/CA1

“IMPUTADO: ALVAREZ, JOSE  
MARTIN Y OTRO s/EVASION  
AGRAVADA TRIBUTARIA”

-RESOLUCION-

J.F. Caleta Olivia

Con respecto al período 2016 y al plan que se encontraba aún pendiente entiende que encuadra en el supuesto del art. 16 de la Ley 24.769 al señalar “*El sujeto que regularice...*” ya que se encontraba vigente ese plan de pago.

Agregó jurisprudencia que interpretó que la expresión contemplaba el pago total de las sumas; el acogimiento a un plan y su cancelación y la adhesión a una moratoria y su cumplimiento arcial.

Sostuvo, finalmente, que cuando existen ajustes conformados, deben remitirse las actuaciones al área jurídica competente, para que realice un informe de la conducta, en función de la prueba y en base a él determinar si procede denuncia penal, quedando vigente en caso negativo el inicio de un sumario para aplicar multa mientras que si del informe surge que debe formularse denuncia penal debe notificarse al contribuyente para que ejerza el beneficio del art. 16 de la LPT y que esto último nunca aconteció, conculcándose así el derecho de defensa en juicio y no obstante lo cual, en sede administrativa, CAM SRL aceptó y canceló las obligaciones.

Trajo a colación la Disposición N° 192/2018 AFIP (ya en el marco de la actual 27.430) de la que interpreta que, cuando existan ajustes conformados, las actuaciones se remitirán al área competente para la aplicación o ejecución de la acción y que si la conclusión es que no resulta procedente la denuncia penal debe procederse al inicio del sumario en los términos de la Ley de Procedimiento Tributario mientras que si surge que debe formularse denuncia penal debe manifestarse si ejerce el beneficio del art. 16 del procedimiento administrativo.

En segundo orden señaló que su parte invocó la Ley 27.541 por considerarla más beneficiosa pero la juez a quo, de manera dogmática la reemplazó por la ley 27.430 porque para ese ese momento no había sido agregado el certificado MyPyme no obstante lo cual podría haberlo requerido.

Y, de tal manera, obliga a que sus asistidos “consuman” la denominada “bala de plata” ya que tal como se señala en la última parte del citado artículo, la extinción de la acción penal sólo se admitirá por única vez.

Es por ello que considera debe aplicarse al caso la ley 27.541 ya que CAM SRL se encuentra inscripta y posee certificado vigente que acredita la condición de Micro, Pequeña o Mediana Empresa pues, de adquirir firmeza el fallo, se excluyen sin fundamento los alcances y efectos de los arts. 8, 9, 10 y siguientes de la Ley 27.541.



# Poder Judicial de la Nación

Cámara Federal de Apelaciones de Comodoro Rivadavia

Expte. FCR 15744/2019/CA1

“IMPUTADO: ALVAREZ, JOSE  
MARTIN Y OTRO s/EVASION  
AGRAVADA TRIBUTARIA”

-RESOLUCION-

J.F. Caleta Olivia

La Fiscalía al contestar la vista conferida en el incidente formuló la distinción entre los hechos y su dictamen se sustentó en las mismas argumentaciones expuestas al apelar, por lo que nos remitimos a dicho escrito brevitatis causae.

#### IV. Vigencia temporal de las leyes. Ultractividad.

La irretroactividad de la ley penal como regla es un desmembramiento del art. 18 CN: la ley penal rige para el futuro, esto es debe ser previa a la comisión de la acción.

La excepción, contenida en el art. 2 del CP se presenta cuando la norma fuera más benigna.

Hasta la ratificación de los tratados internacionales de derechos humanos, esta garantía tenía carácter legal. En la actualidad tiene rango constitucional a través de los arts. 9 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 15 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.

El fundamento de la excepción se asienta, por un lado, en principios político-sociales ya que no tendría sentido dictar o mantener pena por un hecho que ya no es delito.

Desde otro orden, dable es recordar que el principio de legalidad del que deviene la prohibición de retroactividad fue instituida en favor del acusado frente al posible endurecimiento de las penas pero no para impedir que se beneficie de una situación legal más favorable.

No obstante, la determinación de benignidad no siempre es nítida pues no se circunscribe a una comparativa, por ejemplo, del quantum punitivo sino a la introducción de una causal de justificación, algún atenuante, etc., de manera que es definitorio el estudio del caso puntual.

Cabe agregar, además, que no es posible amalgamar dos leyes convergiendo sus puntos más beneficios ya que ello importaría crear una tercera normativa por el juez, actividad ésta que le es ajena a su competencia.

Hasta aquí una brevísima reseña del principio de irretroactividad, aunque resulta necesario señalar que en materia penal tributaria la interpretación no es uniforme especialmente en lo que refiere a las condiciones objetivas de punibilidad y las sucesivas leyes modificando este aspecto.

A modo de excursus recordamos que, mayoritariamente, los tribunales han aplicado la doctrina del fallo “Palero” CSJN (Fallos 330:4544, 23/10/2007) en cuanto considera aplicable en forma retroactiva por resultar más benigna para el recurrente la



# *Poder Judicial de la Nación*

## *Cámara Federal de Apelaciones de Comodoro Rivadavia*

Expte. FCR 15744/2019/CA1

“IMPUTADO: ALVAREZ, JOSE  
MARTIN Y OTRO s/EVASION  
AGRAVADA TRIBUTARIA”

-RESOLUCION-

J.F. Caleta Olivia

modificación legislativa que eleva los montos que constituyen condición objetiva de punibilidad en materia de seguridad social.

De contrario a esta postura y aun cuando el mencionado fallo reposó en el dictamen del actual Procurador General Eduardo Ezequiel Casal, la Resolución 18/18 PGN con base en la 5/12 instruyó a los fiscales a oponerse a la aplicación retroactiva de las leyes que incrementan los montos que forman parte de la condición objetiva de punibilidad, con base en que este “*aumento*” se trata de una actualización para compensar una depreciación monetaria.

Ahora bien, la Ley 27.430 (B.O. 29/12/2017) establece un nuevo régimen penal tributario y deroga su antecesora 24.769.

### *V. Excepción de falta de acción.*

Introducido como excepción, tramitado por vía incidental y sin decisión concreta del a quo y, en esta instancia, integrante del acervo de agravios cuya trascendencia requiere tratamiento previo, diremos que, conforme surge de las propias alegaciones de la defensa, pese a los defectos del procedimiento que alega, esa parte optó por continuar el trámite en sede administrativa, aceptando y cancelando los pagos.

De allí que la pretensión de retrotraer la cuestión dada la imposibilidad de ser escuchado a tenor del art. 16 RPT hoy es una cuestión precluida pues no solo no ha ejercitado en ese ámbito las vías recursivas sino que admitió el plan de pagos.

Pero, además, el argumento de falta de acción basado en que al formular la denuncia AFIP no contaba con la negativa de acogimiento al beneficio obligando a los comparecientes a transitar un proceso penal injustamente y que no pudo haberse iniciado porque había existido cancelación no tiene lugar tampoco ya que no existía cancelación total del segundo plan de pagos.

Es por ello que esta defensa será rechazada.

### *VI. Agravios del MPF respecto del Hecho N° 1.*

La Fiscalía encuadró el primero de los hechos en el art. 2 inc. d) de la Ley 24.769, vigente en el art. 279 de la actual 27.430 y a partir de la selección del primer cuerpo normativo (a tenor de la instrucción a los Fiscales en las mencionadas Resoluciones 18/18 y 5/12), consideró de aplicación el art. 16 en cuanto establecía que *la exención de responsabilidad penal acaecía siempre que la presentación del sujeto obligado no fuera a consecuencia de una inspección iniciada, observación de parte de la repartición fiscalizadora o denuncia presentada que se vincule directa o indirectamente con él,*



# Poder Judicial de la Nación

Cámara Federal de Apelaciones de Comodoro Rivadavia

Expte. FCR 15744/2019/CA1

“IMPUTADO: ALVAREZ, JOSE  
MARTIN Y OTRO s/EVASION  
AGRAVADA TRIBUTARIA”

-RESOLUCION-

J.F. Caleta Olivia

señalando que en autos, la determinación se correspondía con la OI 1595465 y que la fiscalizadora realizó la denuncia en función de una intervención de oficio.

Ahora bien, una comparativa sustantiva de las leyes 26.735 (vigente al momento del hecho) y 27.430 no evidencian una mayor benignidad de ésta última en su aplicación al caso concreto ya que la calificación legal ni la expectativa de pena se modifica.

El punto de choque se advierte en cuanto la primera de las normas en su artículo 14 (art. 16 de la Ley 24.769) requería que la presentación fuera espontánea, circunstancia que no aconteció en autos toda vez que se inicia la investigación con denuncia de AFIP y por ello el Fiscal entiende que no se encuentran satisfechos los requisitos para declarar la extinción de la acción penal.

Y, si bien siguiendo el razonamiento de ley penal más benigna podría decirse que, merced al escollo señalado por el MPF del art. 16 de la ley 26.735 podría ser la Ley 27.430, el agravio de la defensa en cuanto a que el beneficio del acogimiento podrá ser utilizado por única vez, la determinación de la ley más beneficiosa se torna una tarea mucho más compleja ya que involucra otros cuerpos normativos referidos a las sucesivas moratorias.

La defensa cuestionó la aplicación del último cuerpo normativo (27.430) por parte de la juez quien se basó en la ausencia del certificado de MyPyme requerido en el art. 8 y reclamó la aplicación de la Ley 27.541 ya que en el caso se presenta como la más benigna al no contener la restricción del art. 16 de la Ley 27.430 “*Este beneficio de extinción se otorgará por única vez por cada persona humana o jurídica obligada*”.

Diremos que esta modalidad reedita el instituto conocido como “la bala de plata” o “fuga del proceso” ya que su utilización implica la imposibilidad de adherirse a futuras moratorias.

Ahora bien, en el ámbito de las prórrogas rige en la Felifaus2502-a este esquema, la Ley 27.562, posterior a la Ley 27.430 y sus predecesoras 24.769 y 26.735 en tanto flexibiliza los requisitos, el agravio de la Fiscalía se vacía de contenido.

## VI. Agravios de la defensa.

El encuadre en el art. 16 de la Ley 27.430 en tanto confiere la opción de cancelar de manera incondicional y total las obligaciones, extinguiendo de tal manera la acción penal, *por única vez* ocasiona perjuicio si existe otra normativa que le permite acceder a igual solución sin utilizar la mencionada “*bala de plata*”.

Este dilema encuentra la misma respuesta que en el acápite anterior con la aplicación de la ley 27.562.



# *Poder Judicial de la Nación*

## *Cámara Federal de Apelaciones de Comodoro Rivadavia*

Expte. FCR 15744/2019/CA1

“IMPUTADO: ALVAREZ, JOSE  
MARTIN Y OTRO s/EVASION  
AGRAVADA TRIBUTARIA”

-RESOLUCION-

J.F. Caleta Olivia

### *VII. Aplicación de oficio.*

A fin de despejar cualquier duda señalaremos que la aplicación de la ley penal más benigna opera de pleno derecho, más allá de que el interesado sea escuchado ya que, como lo hemos señalado más arriba, existen casos en los que la determinación de mayor benignidad suele ser una cuestión oscura por existir intereses de distinta índole en juego.

Es a partir de esta postura que el Tribunal hace aplicación de esta normativa.

### *VIII. Respecto de los demás hechos.*

En el escrito de apelación, más concretamente a fs. 599, la Fiscalía hace mención expresa que en orden a los hechos individualizados como 2, 3 y 4 calificados como evasión agravada de tributos previsto en el art. 279.2 de la Ley 27.430 respecto de los cuales esa parte señaló que resultaba de aplicación el art. 16, no subsisten agravios.

En cuanto al recurso de la defensa, el agravio referido al perjuicio que ocasionaría a esa parte el encuadre en el art. 16 de la Ley 27.430 mantiene vigencia respecto de estos hechos y, como dijéramos, es admisible frente a la sanción de la Ley 27.562.

### *IX. Requisitos del art. 11 Ley 27.562.*

Corroborado a fs. 612 que el contribuyente y los imputados satisfacen los requisitos legales de la mentada norma en tanto sustituye el 16 de la Ley 27.541, admitiremos parcialmente los agravios de la defensa y confirmaremos la decisión bajo el marco de la ley 27.562.

Por lo expuesto, este Tribunal,

RESUELVE:

1) RECHAZAR LA EXCEPCIÓN DE FALTA DE ACCIÓN deducida por la defensa;

2) RECHAZAR el agravio de la Fiscalía en torno al hecho individualizado como 1º -IVA 2016- por aplicación de los arts. 9 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 15 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, 2 del CP y 27.562.

3) ADMITIR los agravios de la defensa y CONFIRMAR PARCIALMENTE la decisión que declara extinguida la acción penal respecto del contribuyente CAM SRL de José Martín Álvarez y Gustavo Alberto Myburg en su calidad de



*Poder Judicial de la Nación*  
*Cámara Federal de Apelaciones de Comodoro Rivadavia*

Expte. FCR 15744/2019/CA1

“IMPUTADO: ALVAREZ, JOSE  
MARTIN Y OTRO s/EVASION  
AGRAVADA TRIBUTARIA”

-RESOLUCION-

J.F. Caleta Olivia

socios gerentes y dicta el sobreseimiento de los nombrados a tenor del art. 336 inc. 1 del CPPN, ello por aplicación de la Ley 27.562.

Regístrese. Notifíquese. Firme, devuélvase. La Dra. Hebe L. Corchuelo de Huberman no suscribe por no haber intervenido en la sustanciación del recurso en tanto se encuentra en uso de licencia extraordinaria.

SENTENCIA INTERLOCUTORIA PENAL N° 656 - Tomo IV - AÑO 2020.-

