



Cámara Federal de Casación Penal

Sala III
Causa N° CPE 269/2019/12/CFC1
"ESPEJO S.A. y otro s/recurso de
casación"

Registro nro.: 889/222

///la ciudad de Buenos Aires, a los días 29 del mes de junio del año dos mil veintidós, se reúnen los señores jueces de la Sala III de la Cámara Federal de Casación Penal doctores Eduardo Rafael Riggi, Juan Carlos Gemignani y Mariano Hernán Borinsky bajo la presidencia del primero de los nombrados, asistidos por la secretaria actuante, para resolver en la causa **CPE 269/2019/12/CFC1** del registro de esta Sala, caratulada: **"ESPEJO S.A. y otro s/ recurso de casación"**, con las intervenciones del representante del Ministerio Público Fiscal ante esta Cámara, doctor Javier Augusto De Luca y de los defensores particulares doctores Jorge Enrique Haddad, Guillermo Ignacio Gerth y José Luis Puricelli, en representación de "ESPEJO S.A." y Néstor Aldo BARBA.

Habiéndose efectuado el sorteo para que los señores jueces emitan su voto, resultó el siguiente orden: Gemignani, Riggi y Borinsky.

VISTOS Y CONSIDERANDO:

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

PRIMERO:

Que la Sala "B" de Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, con fecha 9 de junio de 2021, en cuanto aquí interesa, resolvió: "I. CONFIRMAR PARCIALMENTE el punto dispositivo I de la resolución apelada en cuanto por aquél se dispuso el auto de sobreseimiento parcial de Néstor Aldo BARBA y de ESPEJO S.A. con relación a los sucesos delictivos presuntos vinculados con los períodos fiscales 7/2014, 5/2016, 7/2016, 8/2016[...]".



II. Que, contra dicha decisión el Ministerio Público Fiscal, representado por el Dr. Gabriel Pérez Barberá, presentó remedio casatorio cuya denegación motivó la interposición del correspondiente recurso de queja al que esta Sala hizo lugar el 6 de octubre de 2021 (confr. Reg. Nro. 1781/2021).

La Fiscalía recurrente fundó sus agravios en ambas hipótesis de casación previstas por el artículo 456 del C.P.P.N.

Luego de discurrir sobre la admisibilidad del recurso intentado, realizó una reseña de la causa en estudio.

A continuación, señaló que la resolución recurrida, al haber dictado el sobreseimiento en relación hechos delictivos presuntos vinculados con la apropiación indebida de los aportes destinados al Sistema Único de la Seguridad Social contemplado en el art. 9° de la ley 24.769 (períodos fiscales 7/2014, 5/2016, 7/2016, 8/2016), incurrió en una errónea aplicación de la ley sustantiva (art. 16 de la citada ley, conforme la redacción de la ley 26.735), puesto que, a su entender, los vocablos “obligaciones evadidas” al que alude la norma abarca únicamente a los supuestos de evasión simple y agravada previstos y reprimidos en los arts. 1° y 2° del Título I de la mencionada ley 24.769.

En ese sentido, refirió que su “[...] interpretación concuerda con la anterior redacción del artículo que, previo a la reforma de la ley 26.735, establecía la extinción de la acción sólo en los casos previstos en los artículos 1 y 7 de la ley penal tributaria, así como con la actual redacción del art. 16 de la ley 27.430, que prevé una causal extintiva de la acción similar a la establecida en aquella norma, circunscribiendo su aplicación a los casos previstos en los





Cámara Federal de Casación Penal

Sala III
Causa N° CPE 269/2019/12/CFC1
"ESPEJO S.A. y otros s/recurso de
casación"

arts. 1, 2, 3, 5 y 6; es decir, excluyendo implícitamente los supuestos de los arts. 4 (apropiación indebida de tributos) y 7 (apropiación indebida de recursos de la seguridad social).".

Por lo demás, y en subsidio, afirmó que la decisión impugnada "[...] realiza una valoración arbitraria de los elementos de prueba colectados en el legajo, [...], en relación con incumplimientos sobre los que el ente recaudador intimó fehacientemente al contribuyente", puesto que esta última circunstancia excluye el requisito de "espontaneidad" del pago, que prescribe el art. 16 de la ley 24.769 como condición eximente de responsabilidad penal.

En esa dirección, recalcó que en el pronunciamiento atacado no se fundamenta porque las intimaciones y notificaciones realizadas por el fisco no harían caer la "espontaneidad" del pago, cuando es evidente que constituyen "observaciones" por parte de la repartición fiscalizadora a que se refiere el mencionado art. 16 de la ley penal tributaria.

Finalmente, en apoyo a su postura, citó jurisprudencia.

Hizo reserva de caso federal.

III. Que en la oportunidad prevista por los arts. 465, cuarto párrafo, y 466 del código adjetivo, se presentó el Fiscal General ante esta Cámara doctor Javier Augusto De Luca, quién compartió e hizo suyos los agravios exteriorizados por su inferior en grado.

IV. Superada la etapa prevista por el artículo 468 del Código Procesal Penal de la Nación, de lo que se dejó constancia, y no habiéndose efectuado presentaciones, la causa quedó en condiciones de ser resuelta.



SEGUNDO:

I. Que el recurso de casación interpuesto es formalmente admisible, toda vez que la sentencia recurrida es de aquellas equiparables definitivas previstas en el art. 457 del C.P.P.N., la parte recurrente se encuentra legitimada para impugnarla -art. 458 del C.P.P.N.-, los planteos efectuados encuadran dentro de los motivos previstos por el art. 456 del C.P.P.N., y se han cumplido los requisitos exigidos por el art. 463 del citado código ritual.

II. Que sorteado el test de admisibilidad de los recursos, me avocaré al tratamiento de los agravios ensayados por la Fiscalía.

Sobre el primero de ellos, esto sobre el alcance que corresponde darle al artículo 16 de la Ley 24.769, ya tengo dicho en diversos antecedentes que la referida norma no efectúa distingo alguno entre los delitos previstos en la ley penal tributaria a los que resulta aplicable, por lo que no puede concluirse que el delito que es objeto de imputación en el presente proceso quede excluido de la aplicación del instituto en cuestión (cfr. causas CPE 67/2015/3/CFC1, "*Diwan, Ariel Alberto s/ recurso de casación*", de fecha 20 de marzo de 2018, Reg. Nro. 153/18 y FLP 2510/2016/1/CFC1, "*Rasic Hermanos S.A., s/ recurso de casación*", de fecha 17 de mayo de 2018, Reg. Nro. 534/18.4, ambas en ocasión de integrar la Sala IV de la C.F.C.P., entre otras).

Para así decidir, tuve en consideración que la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene dicho que "*...si bien la primera fuente de interpretación de las leyes es su letra, la misión judicial no se agota con ello, pues los jueces no pueden prescindir de la intención del legislador y del espíritu de la norma.*" (Fallos: 327:5295 y el allí citado).





Cámara Federal de Casación Penal

Sala III
Causa N° CPE 269/2019/12/CFC1
"ESPEJO S.A. y otros s/recurso de
casación"

En el mismo sentido, ha sostenido que no puede soslayarse que por encima de lo que las leyes parecen decir literalmente, corresponde indagar lo que dicen jurídicamente, y si bien no cabe prescindir de las palabras, no resulta adecuado ceñirse rigurosamente a ellas cuando así lo requiera una interpretación razonable y sistemática (Fallos: 291:181; 293:528; 327:5649), ni es aceptable ajustarse estrictamente a una singular pauta gramatical en desmedro de la racionalidad de la norma (Fallos: 330:2892 y el allí citado).

En particular, el Alto Tribunal ha expresado que las normas impositivas no deben necesariamente entenderse con el alcance más restringido que su texto admite, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla (Fallos :243: 204), y aun cuando rija a la proscripción de la aplicación analógica o extensiva de la ley -como ocurre en el ámbito del derecho penal y tributario-, ello no excluye una exégesis que esclarezca la voluntad del legislador, a fin de que ella se cumpla de manera razonable y discreta (Fallos: 182:486; 232:254; 237:33; 239: 367; 252: 139; 254: 362; 256: 277; 326: 2987).

Por todo ello, considero ajustado a derecho lo resuelto por la instancia anterior sobre este primer punto traído a estudio por el representante de la *vindicta pública*.

De adverso, entiendo que el *a quo* se equivoca cuando considera que en el *sub lite* se observa la hipótesis de "espontaneidad" del sujeto obligado en orden a regularizar su situación irregular con el Fisco que reclama el art. 16 de la ley 24.769 -conforme redacción de la ley 26.735- como condición *sine qua non para* hacerse acreedor a la exculpación penal que la norma prevé. Veamos las razones.



Al resolver en la causa Nro. 816238886/2013/CFC1 del registro de la Sala IV de esta C.F.C.P., "Tagnochetti, Mónica Angélica s/recurso de casación" (confr. Reg. Nro. 869/2015, rta. el 12 de mayo de 2015), traje a colación las enseñanzas de Günther Jakobs sobre el concepto de "voluntariedad", de las cuales me haré nuevamente en el presente por su notoria afinidad al de "espontaneidad", a la postre noción controvertida en autos.

Así, con citas del estado del debate de *Ulsenheimer*, *Grunfragen* y *Bottke*, *Methodik*, el maestro alemán después de admitir que la cuestión es sumamente polémica, explica que *"[l]o que es voluntario no cabe verificarlo psicológicamente, pero tampoco mediante una referencia a la norma general o jurídica-general (orientación por principios positivos o jurídico-positivos) sino sólo por referencia a lo que se ha de sopesar a través desistimiento, es decir, al hecho concreto. Voluntaria es, por tanto, la motivación a desistir que es incompatible con la motivación de realizar el hecho concreto."* (confr. "Derecho Penal, Parte General. Fundamentos y teoría de la imputación", Marcial Pons, Ediciones Jurídicas S.A., Madrid, 1997, pág. 917).

A paso seguido, considera que *"[n]o obra ya voluntariamente el autor que desiste para no ocasionar aún más injusto y no incurrir en mayor culpabilidad, sino sólo aquel para quien lo ya realizado es demasiado."* (op. cit. pág. 923).

Bajo el prisma de esa doctrina, es dable señalar entonces que las circunstancias objetivas que rodean el caso resultan reveladoras que el allanamiento de la empresa contribuyente a cumplir las obligaciones reclamadas por el Fisco en concepto de aportes previsionales (períodos 7/2014, 5/2016, 7/2016 y 8/2016) no fue "espontáneo", sino producto de





Cámara Federal de Casación Penal

Sala III
Causa N° CPE 269/2019/12/CFC1
"ESPEJO S.A. y otro s/recurso de
casación"

las diligentes tareas realizadas por el ente de recaudación federal quién descubrió la maniobra y la hizo saber a la comprometida.

En efecto, como se apunta en la decisión bajo estudio de las constancias digitalizadas de la documentación surge que el organismo recaudador cursó intimaciones de pago a la contribuyente "ESPEJO S.A." respecto de los períodos fiscales en cuestión, en los siguientes términos "[n]o existiendo constancias en nuestros registros, a la fecha de corte citada en el asunto, de que se haya dado cumplimiento a las obligaciones correspondientes a los impuestos y/o regímenes, conceptos y períodos que se detallan... se lo intima para que dentro del plazo de cuarenta y ocho (48) horas de recibida la presente, regularice su situación efectuando la/s presentación/es correspondiente/s y/o pago/s omitido/s con más los intereses resarcitorios que correspondan..."; "...si no se diera cumplimiento a la presente intimación, se procederá a la aplicación de la normativa prevista en la ley 11.683...", así como que "...la falta de cumplimiento...dará lugar al cobro total de lo adeudado, por la vía judicial...".

Además, se destacó que "[...] la A.F.I.P. generó con relación a la persona de existencia ideal ESPEJO S.A. la orden de intervención N° 1.511.447, la cual, conforme fue indicado por el organismo recaudador (confr. la documentación digitalizada correspondiente a los autos principales incorporada al presente incidente) se inició '...a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones de los Recursos de la Seguridad Social... siendo los períodos bajo inspección 07/2010 a 07/2016'", dejando constancia también que "De conformidad con lo indicado por el apoderado del fisco,



aquella orden de intervención habría sido notificada en el domicilio de la contribuyente aludida con fecha 14/11/2016.

Todo ello pone de manifiesto que la conducta de la contribuyente tendiente a regularizar sus tributos con el Fisco o, lo que es lo mismo, de desistir con sus incumplimientos para con aquél, no tuvo como eje o disparador el impulso propio del contribuyente (regularización espontánea de la situación exigida por el art. 16 de la ley 24.769 -según redacción de la ley 26.735-), sino la activa intervención del ente de recaudación federal; extremo que, a mi criterio, califica como la *“observación de parte de la repartición fiscalizadora”* prevista en la norma citada y que imposibilita al interesado quedar exento de responder penalmente.

Desde luego, sin ese eficaz desempeño de la A.F.I.P. la maniobra emprendida por *“ESPEJO S.A”* se hubiera prolongado en el tiempo, redundado en un claro aumento de injusto.

En suma, lo dicho hasta aquí entonces lleva a acoger el agravio fiscal respecto a la ausencia de *“espontaneidad”* en la regularización de las deudas impositivas con relación a los periodos fiscales en debate y, consecuentemente, a revocar el sobreseimiento parcial dictado a favor de Néstor Aldo BARBA y *“ESPEJO S.A.”* a su respecto.

Así las cosas, la afirmación de los magistrados de la instancia anterior relativa a que las intimaciones automáticas efectuadas por la A.F.I.P. a los imputados no excluían la espontaneidad del pago por no encajar en ninguno de los tres supuestos que imposibilitan hacerse del beneficio previsto por el art. 16 de la ley 24.769, demuestra su falta de asidero y su consecuente arbitrariedad.

En tales condiciones, no puede sino concluirse que el pronunciamiento impugnado incumple el mandato de motivación





Cámara Federal de Casación Penal

Sala III
Causa N° CPE 269/2019/12/CFC1
"ESPEJO S.A. y otros s/recurso de
casación"

de las decisiones jurisdiccionales previsto por los arts. 123 y 404, inc. 2º, del C.P.P.N., reglamentario de la garantía constitucional de la defensa en juicio y del derecho del debido proceso legal (art. 18 de la C.N.), en cuanto exige que las sentencias judiciales sean fundadas y constituyan una derivación razonada del derecho vigente en relación con las circunstancias comprobadas de la causa.

IV. Por lo expuesto propongo al Acuerdo: HACER LUGAR al recurso de casación incoado por el Ministerio Público Fiscal y REVOCAR el punto dispositivo "I." de la decisión venida en recurso exclusivamente en cuanto dispuso confirmar el auto de sobreseimiento parcial de Néstor Aldo BARBA y "ESPEJO S.A." con relación a los presuntos sucesos delictivos vinculados con los períodos fiscales 7/2014, 5/2016, 7/2016, 8/2016 relativos a la apropiación indebida de los recursos de la seguridad social, como su antecedente necesario de primera instancia en cuanto decidió en los mismos términos; y REMITIR a la Sala "B" de Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico para que tome razón y envíe la causa a la instancia anterior para que se continúe con el trámite, SIN COSTAS en esta instancia (arts. 471, 530 y 532, del C.P.P.N.).

Tal es mi voto.

El señor juez **doctor Eduardo Rafael Riggi** dijo:

Hemos de coincidir con las consideraciones efectuadas por el distinguido colega de Sala, doctor Juan Carlos Gemignani, en cuanto a que el artículo 16 de la ley 24.769, modificada por la ley 26.735, no efectúa distinción alguna entre los delitos previstos en la ley penal tributaria a los que resulta aplicable la eximente de responsabilidad penal prevista en la norma citada y, por ende, no puede entenderse



que los hechos atribuidos en el presente proceso, calificados en los términos del artículo 9 de la ley 24.769, queden excluidos de la aplicación del instituto en cuestión.

En dicho sentido, corresponde señalar que el art. 16 de la ley 24.769, en su redacción original disponía que *“en los casos previstos en los artículos 1° y 7° de esta ley, la acción penal se extinguirá si el obligado, acepta la liquidación o en su caso la determinación realizada por el organismo recaudador, regulariza y paga el monto de la misma en forma incondicional y total, antes de formularse el requerimiento fiscal de elevación a juicio...”*.

Posteriormente, con la sanción de la ley 26.735 (B.O. 28/12/2011), el citado artículo 16 quedó redactado de la siguiente manera: *“el sujeto obligado que regularice espontáneamente su situación, dando cumplimiento a las obligaciones evadidas, quedará exento de responsabilidad penal siempre que su presentación no se produzca a raíz de una inspección iniciada, observación de parte de la repartición fiscalizadora o denuncia presentada, que se vincule directa o indirectamente con él...”*.

Resulta claro que los límites que imponía la redacción original del art. 16 de la ley penal tributaria (Ley 24.769) ya no se encontraban vigentes al momento de los hechos materia de estudio (períodos fiscales 7/2014, 5/2016, 7/2016 y 8/2016), en tanto *“el legislador dispuso un cambio en orden a los sujetos que pueden acceder al régimen de extinción de la acción o eximición de responsabilidad que no puede ser calificado como meramente semántico”* (cfr. CFCP, Sala IV, *“Club Atlético San Lorenzo de Almagro y otros s/recurso de casación”*, rta. el 10/5/2019, Registro n° 842/2019).





Cámara Federal de Casación Penal

Sala III
Causa N° CPE 269/2019/12/CFC1
"ESPEJO S.A. y otros s/recurso de
casación"

En esa inteligencia, cabe recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dicho que *"la inconsecuencia o falta de previsión no se suponen en el legislador"* y que *"en caso de leyes sucesivas que legislan sobre la misma materia, la omisión en la última de disposiciones de la primera, cuando en la nueva ley la solución de la cuestión es clara, importa dejarlas sin efecto, máxime cuando, de lo contrario, adquirirán éstas un alcance totalmente distinto de aquél para el que fueron sancionadas"* (Fallos: 304:794; 306:721, entre otros).

Por ello y por las restantes razones señaladas en el voto que lidera el acuerdo, consideramos que no corresponde exceptuar a las conductas imputadas (que han sido encuadradas en el art. 9 de la ley 24.769 -apropiación indebida de los aportes destinados al Sistema único de la Seguridad Social-) del régimen de exención de responsabilidad penal previsto en el art. 16 de la ley 24.769, modificado por la ley 26.735.

Sentado ello, resta dar respuesta al planteo efectuado por el Ministerio Público Fiscal, referido a la imposibilidad de *"afirmar con certeza la concurrencia del requisito 'espontaneidad' del pago..."* que exige el citado artículo 16, como condición de aplicación de la eximente de responsabilidad penal.

En dicho sentido, el recurrente expuso que la decisión adoptada por el tribunal de la instancia anterior, *"no se encuentra precedida de los fundamentos que permitan sustentarla ni expone las razones por las que las intimaciones y notificaciones realizadas por el fisco resultarían insuficientes como observaciones por parte de la repartición fiscalizadora"*.



Al respecto, corresponde destacar que la doctrina ha intentado, sin éxito, definir los alcances del término "observación" empleado por el legislador en el referido art. 16. En tal sentido, se ha afirmado que se trata de un término que no es habitualmente utilizado en la jerga fiscal, por lo que *"no puede conocerse en forma precisa sus alcances"* (cfr. Juan Manuel Álvarez Echagüe, *"La extinción de la acción penal tributaria"*, p.274, ed. Ad-Hoc, Buenos Aires, 2018).

En similares términos, Juan P. Fridenberg se refiere a la *"indeterminación de esta causal de bloqueo"* y con apoyo en el Dictamen DAL n° 23/76 (de fecha muy anterior a la norma analizada y en el que se consideró que, *"...las observaciones de la Dirección -como presupuesto necesario para la pérdida de espontaneidad- no deber ser analizadas en abstracto sino en particular, con el objeto de establecer concretamente si existe una relación de causa a efecto, entre el acto producido por el ente recaudador y la obligación fiscal que se cumple"*), indica que el análisis de la norma *"impone una evaluación casuística"* (*"La regularización espontánea de las obligaciones tributarias en la reforma a la Ley Penal Tributaria"*, en Suplemento Especial "Nuevo Régimen Penal Tributario 2012 - enero/febrero-, p. 48, L.L., cita online AR/DOC/6717/2011).

Sentado ello, cabe mencionar que al referirse a la cuestión planteada, el tribunal de la instancia anterior valoró que *"por el art. 16 de la ley 24.769 (B.O. 15/1/97), con la redacción introducida por la ley 26.735 (B.O. 28/12/2011), vigente a la fecha de los hechos investigados, se dispone: '...El sujeto obligado que regularice espontáneamente su situación, dando cumplimiento a las obligaciones evadidas, quedará exento de responsabilidad penal siempre que su presentación no se produzca a raíz de una inspección iniciada,*





Cámara Federal de Casación Penal

Sala III
Causa N° CPE 269/2019/12/CFC1
"ESPEJO S.A. y otros s/recurso de
casación"

observación de parte de la repartición fiscalizadora o denuncia presentada, que se vincule directa o indirectamente con él...'".

También ponderó que de las constancias digitalizadas de la documentación obrante en el presente incidente, surge que el organismo recaudador cursó intimaciones administrativas de pago a la contribuyente Espejo S.A. respecto de los períodos fiscales 7/2014, 5/2016, 7/2016 y 8/2016, las que se encuentran tituladas de la siguiente manera: *"Asunto: Fecha de corte de información...obligaciones tributarias y previsionales"*. Por ese medio, el organismo recaudador le hizo saber al contribuyente que *"no existiendo constancias en nuestros registros, a la fecha de corte citada en el asunto, de que se haya dado cumplimiento a las obligaciones correspondientes a los impuestos y/o regímenes, conceptos y períodos que se detallan... se lo intima para que dentro del plazo de cuarenta y ocho (48) horas de recibida la presente, regularice su situación efectuando la/s presentación/es correspondiente/s y/o pago/s omitido/s con más los intereses resarcitorios que correspondan..."* y que *"...si no se diera cumplimiento a la presente intimación, se procederá a la aplicación de la normativa prevista en la ley 11.683..."*, así como que *"...la falta de cumplimiento...dará lugar al cobro total de lo adeudado, por la vía judicial..."*.

En lo atinente a la regularización espontánea exigida por la norma transcripta anteriormente, el tribunal afirmó que *"una conducta es espontánea cuando la voluntariedad de la ejecución de la misma encuentra motivación en el impulso propio de quien la ejecuta..."* y que ello ocurriría *"siempre que su presentación no se produzca a raíz de una inspección*



iniciada, observación de parte de la repartición fiscalizadora o denuncia presentada...".

Al evaluar el texto de las intimaciones administrativas, los jueces intervinientes indicaron que se hizo saber a la contribuyente "que ha operado el vencimiento del plazo para ingresar los importes retenidos de acuerdo a las declaraciones juradas presentadas por ESPEJO S.A., circunstancia que no agrega información particular a los datos que son de público y de particular conocimiento pues emergen de las disposiciones de alcance general que se encuentran publicadas -como es la fecha de vencimiento para ingresar los pagos- o de los datos que el propio contribuyente consignó en las declaraciones juradas confeccionadas y presentadas ante el organismo recaudador".

Conforme a ello, consideraron que "las comunicaciones mencionadas no pueden considerarse excluyentes de la espontaneidad requerida por el art. 16 de la ley 24.769 (texto según ley 26.735), toda vez que son producto de un cruce de datos efectuado por el sistema de la A.F.I.P. y, por lo tanto, no se trata de un acto dictado por aquella administración que pueda ser entendido como una observación de parte de aquel organismo, y menos aún implica el inicio de una inspección o la formulación de una denuncia".

Corresponde resaltar que dicho criterio luce coincidente con la posición adoptada por la AFIP en la Instrucción General n° 2/14 (SDG ASJ) del 18 de marzo de 2014, dictada con motivo de la reforma introducida por la ley 26.735 al artículo 16 de la ley 24.769, a efectos de instruir a las dependencias competentes respecto del temperamento a adoptar "...en aquellas actuaciones en las cuales se configure un presunto delito de los previstos en la Ley 24.769 y los





Cámara Federal de Casación Penal

Sala III
Causa N° CPE 269/2019/12/CFC1
"ESPEJO S.A. y otro s/recurso de
casación"

obligados hayan regularizado espontáneamente su situación y cumplido las obligaciones evadidas".

Así, en lo que aquí interesa, la referida I.G. n° 2/14 señala que *"la fiscalización electrónica, siempre que se origine en un cruce sistémico, no supondrá por sí pérdida de espontaneidad"*.

En la misma inteligencia, debemos mencionar que con relación a las intimaciones administrativas correspondientes a los períodos 7/2014, 5/2016, 7/2016 y 8/2016 el juez instructor consideró que *"un simple aviso o intimación de pago no constituye una 'observación de parte de la repartición fiscalizadora', toda vez que, aquella comunicación solamente se limita a hacer saber o poner en conocimiento del contribuyente la existencia de una deuda luego de vencido el plazo para realizar un pago correctamente declarado, sin emitirse por parte del organismo recaudador ninguna clase de advertencia o modificación sobre aquella presentación"*.

Además, agregó que *"...para que exista una 'observación' el Fisco tendría que haber efectuado sobre lo declarado por la contribuyente alguna objeción, corrección, rectificación, aclaración, advertencia o análisis, cuestión que como se indicó en el párrafo que antecede, no se advierte en las presentes actuaciones"*.

Conforme a lo expuesto, consideramos que tanto la resolución dictada por el juez a cargo de la instrucción del presente proceso, como la decisión que la confirma, impugnada ante esta instancia, se encuentran suficientemente fundadas; sin que los planteos efectuados por el acusador público resulten conducentes para evidenciar la errónea aplicación al caso de lo dispuesto por el artículo 16 de la ley 24.769



-modificada por la ley 26.735- ni la alegada arbitrariedad de los fundamentos dados a la decisión cuestionada, en tanto se ha otorgado suficiente respuesta a las cuestiones específicamente planteadas por el recurrente en relación al punto en cuestión y lo decidido guarda estricta correlación con las propias pautas de interpretación fijadas por la A.F.I.P. con motivo de la reforma introducida por la ley 26.735 al artículo 16 de la ley 24.769 (cfr. I.G. n° 2/14 -SDG ASJ-).

En razón de las consideraciones precedentes, advertimos que el tribunal de la instancia anterior ha ponderado adecuadamente las circunstancias relevantes del caso y ha dado fundadas razones por las que concluyó que no se han configurado ninguno de los supuestos que impiden considerar a los pagos realizados por la contribuyente como espontáneos, lo que impide, a nuestro juicio, calificar al fallo de arbitrario.

Por todo lo expuesto, propiciamos rechazar el recurso de casación interpuesto por el representante del Ministerio Público Fiscal, sin costas (arts. 470, 471 a *contrario sensu*, 530 y 532 del C.P.P.N.).

Tal es nuestro voto.

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

I. Las circunstancias del caso han sido reseñadas por el distinguido colega que lidera el presente acuerdo, doctor Juan Carlos Gemignani, a las que me remito por razones de brevedad.

II. Ahora bien, habré de disentir respetuosamente de la postura concordante de mis distinguidos colegas preopinantes en cuanto estiman procedentes las previsiones del artículo 16 de la ley 24.769 - mod. ley 26.735 - para los





Cámara Federal de Casación Penal

Sala III
Causa N° CPE 269/2019/12/CFC1
"ESPEJO S.A. y otros s/recurso de casación"

casos de presuntas apropiaciones indebidas de recursos de la seguridad social.

Al respecto, ya he señalado que sucesos como los investigados en la presente causa (cf. art. 9 de la ley 24.769) no se encuentran comprendidos entre los previstos en el instituto del artículo 16 de la ley 24.769 - texto según ley 26.735 - (conf. votos del suscripto -en lo pertinente y aplicable- en causas: C.F.C.P., Sala I, CPE 39/2013/1/CFC1, "Mares Sur S.A. s/ recurso de casación", reg. n° 07/17, rta. 3/2/2017; y, Sala IV, FLP 2510/2016/1/CFC1, "Rasic Hermanos S.A. s/ recurso de casación", reg. n° 534/18.4, rta. 17/5/2018; CPE 356/2017/6/RH1 "Radiodifusora Metro S.A. s/ recurso de queja", reg. n° 1759/18.4, rta. 14/11/2018; CPE 1488/2016/4/CFC1, "Club Atlético San Lorenzo de Almagro y otros s/recurso de casación", reg. n° 842/19.4, rta. 10/5/19; CPE 356/2017/5/CFC1, "Moneta, Faustino y otros s/recurso de casación", reg. n° 1962/19.4, rta. 1/10/19; CPE 356/2017/7/RH2, "Radiodifusora Metro S.A. s/recurso de queja", reg. n° 1963/19.4, rta. 1/10/19; CPE 356/2017/9/RH3, "Radio Libertad S.A. s/recurso de queja", reg. n° 1964/19.4, rta. 1/10/19; CPE 849/2018/4/CFC1, "Asociación de Supermercados Unidos y otros s/recurso de casación", reg. 2619/20.4, rta. 22/12/20 y CPE 761/2018/1/CFC1, "Club Atlético San Lorenzo de Almagro y otros s/recurso de casación", reg. n° 1868/21.4, rta. 10/11/21); criterio que habré de dejar a salvo.

III. Sin perjuicio de lo cual, debe ponderarse por otra parte el asentado criterio de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, expuesto *in re* "Olguín, Oscar Eduardo s/acción de amparo" (Fallos: 326:1885), "Roggenbau, Edgardo Enrique y otros s/legajo de casación" (Fallos: 345:338), entre



tantos otros; y precisado en "Cañete, Carlos Eusebio s/incidente de recurso extraordinario" (Fallos: 344:3585) en cuanto a que "...en los sistemas judiciales de magistratura profesional, la adecuada prestación del servicio de justicia supone que el justiciable pueda conocer de manera acabada, explícita y sencilla las razones por las cuales se decidió el caso que lo involucra, máxime cuando la sentencia contraría su pretensión. En el caso de los tribunales pluripersonales, este deber general de los jueces profesionales importa la necesidad de asegurar una clara y explícita mayoría sustancial de fundamentos en sus decisiones.

(...)

Esta Corte Suprema ha precisado que toda sentencia constituye una unidad lógico-jurídica, cuya parte dispositiva es la conclusión necesaria, por derivación razonada, del análisis de los presupuestos fácticos y normativos efectuado en sus fundamentos (Fallos: 312:1058; 313:475; 316:609; 326:1885; 332:943; 334:490; 339:873).

Ello así, pues las sentencias de los tribunales colegiados no pueden concebirse como una colección o sumatoria de opiniones individuales y aisladas de sus integrantes, sino como el producto de un intercambio racional de ideas entre ellos (Fallos: 308:2188, voto del juez Petracchi; 312:1500; 326:1885; 329:4078; 334:490; 338:693; CSJ 141/2010 (46-E)/CS1 "Eraso, Raúl Alfredo y otro s/ causa n° 8264", sentencia del 18 de diciembre de 2012; CSJ 69/2014 (50-D)/CS1 "Di Rocco Vanella, Daniel Federico y otro s/ causa n° 16.256", sentencia del 4 de noviembre de 2014; CSJ 4359/2014/CS1 "Petty, Luis Guillermo y otro s/ falsificación de documentos públicos", sentencia del 2 de junio de 2015; CSJ 4139/2014/RH1 "Villalba





Cámara Federal de Casación Penal

Sala III
Causa N° CPE 269/2019/12/CFC1
"ESPEJO S.A. y otros s/recurso de
casación"

Martínez, María Gloria y otros s/ infracción ley 23.737 (art. 29)", sentencia del 9 de agosto de 2016, entre otros).

(...)

Que este Tribunal ha reiterado la premisa según la cual la sentencia judicial debe ser un todo indivisible, demostrativo de una unidad lógico-jurídica, en la cual la validez y los alcances de la decisión dependen también de las motivaciones que la fundan. Por su parte, también ha precisado que a la hora de examinar la existencia de una mayoría sustancial de fundamentos que ponga de manifiesto la voluntad de un tribunal colegiado, no cabe atenerse a un criterio puramente formalista que permita tenerla por configurada con opiniones formalmente concurrentes que coinciden en la parte dispositiva. Sin que ello implique adoptar una postura que exija que las opiniones de cada uno de los miembros del tribunal resulten idénticas para poder tener por configurada la mayoría necesaria, toda vez que ello no se condice con la naturaleza plural y deliberativa de esta clase de tribunales (cf. respectivamente, "Municipalidad de La Matanza", Fallos: 342:2183 y sus citas; y Fallos: 341:1466, voto de la mayoría, considerando 3°; voto del juez Rosatti, considerando 6°)."

Por lo tanto, atento a la falta de acuerdo entre mis distinguidos colegas respecto al segundo agravio traído por el recurrente, esto es, la cuestión de la espontaneidad (cf. artículo 16 de la ley 24.769 - mod. ley 26.735) de los pagos realizados por la contribuyente "Espejo S.A." correspondientes a los períodos fiscales 7/2014, 5/2016, 7/2016 y 8/2016, a los fines de dotar de unidad lógico-jurídica a la presente decisión y de conformar mayoría, habré de emitir mi opinión sobre ese punto.



IV. A propósito del tema a decidir, he tenido oportunidad de meritar que *“La modificación introducida por la ley 26.735 sobre el artículo 16 de la ley 24.769 vino a simplificar la aplicación de la extinción de la acción por pago en materia penal tributaria. Ello fue así, pues directamente se pasó a considerar que era válida la procedencia del instituto si el pago era espontáneo.*

La exigencia de espontaneidad referida por la norma se vinculó con lo dispuesto por el artículo 113 de la ley 11.683, sobre la base de la experiencia adquirida respecto de la interpretación del artículo 73 de la ley 25.401 y lo esclarecido por la C.S.J.N. mediante el recordado caso “Bakchellián”. Así, el concepto de espontaneidad brindado por el propio texto legal fue restrictivo con respecto a la interpretación efectuada en el fallo de referencia. De tal manera, el requisito normativo pasó a ser que el cumplimiento de la obligación debía ser anterior a una denuncia o inspección fiscal u observación de parte de la repartición fiscalizadora.

Esa disposición generó algunas controversias en la discusión parlamentaria. Luego de algunos cambios con respecto al proyecto originario se llegó a un acuerdo. En este sentido, el diputado Albrieu proclamó que solamente el pago espontáneo sin presión extingue la acción.

(...)

En términos generales puede decirse que (...) la modificación que supo introducir en la materia la ley 26.735 fue adecuada. Esencialmente porque se exigió espontaneidad en el acogimiento del imputado, lo que supone la voluntad del contribuyente de someterse a las normas tributarias y penal tributarias, circunstancia fundante de la incorporación de





Cámara Federal de Casación Penal

Sala III
Causa N° CPE 269/2019/12/CFC1
"ESPEJO S.A. y otros s/recurso de
casación"

este particular mecanismo de fuga del proceso." (Borinsky, Mariano Hernán et al. Delitos tributarios y contra la seguridad social, pp. 474-476. Ed. Rubinzal-Culzoni, 1ª edición, Santa Fe, 2020).

V. Por lo tanto, en las particulares circunstancias del presente caso, reseñadas en el voto que lidera el Acuerdo, no se aprecia espontaneidad en los pagos realizados por la contribuyente "Espejo S.A.", correspondientes a los períodos fiscales 7/2014, 5/2016, 7/2016 y 8/2016, toda vez que ellos fueron realizados con posterioridad a haber sido notificada por la A.F.I.P. de la deuda registrada.

VI. En consecuencia, adhiero a la solución propuesta por el distinguido colega que lidera el Acuerdo, Dr. Juan Carlos Gemignani.

Por ello, en mérito del acuerdo que antecede, el Tribunal, por mayoría,

RESUELVE:

HACER LUGAR al recurso de casación incoado por el Ministerio Público Fiscal y **REVOCAR** el punto dispositivo "I." de la decisión venida en recurso exclusivamente en cuanto dispuso confirmar el auto de sobreseimiento parcial de Néstor Aldo BARBA y "ESPEJO S.A." con relación a los presuntos sucesos delictivos vinculados con los períodos fiscales 7/2014, 5/2016, 7/2016, 8/2016 relativos a la apropiación indebida de los recursos de la seguridad social, como su antecedente necesario de primera instancia en cuanto decidió en los mismos términos; y **REMITIR** a la Sala "B" de Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico para que tome razón y envíe la causa a la instancia anterior para que se



continúe con el trámite, SIN COSTAS en esta instancia (arts. 471, 530 y 532, del C.P.P.N.).

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

