

CONTESTA VISTA

Excmo. tribunal:

MARTÍN I. SUÁREZ FAISAL, Fiscal General ante el Tribunal Oral en lo Criminal Federal de Santa Fe, en los autos caratulados: "MAUTINO, Bernabé Luis - GALIANI, César Fabián - ROMANO, Jorge Pedro s/ INCIDENTE DE FALTA DE ACCIÓN" (Expte. FRO N° 89000130/2007/TO1/4), ante V.E. comparezco y respetuosamente digo:

I.- Que vengo a contestar la vista corrida en los autos de referencia, adelantando la oposición de esta Fiscalía General con respecto al planteo de falta de acción y sobreseimiento formulado por los abogados defensores Néstor Oroño y Guillermo Zenklusen, en favor de los encartados del epígrafe.

Debo recordar, que en fecha 11 de agosto de 2015 ese Tribunal condenó a *Bernabé Luis Mautino* como autor del delito de Evasión Tributaria Simple y Agravada, en forma reiterada, en concurso real (siete hechos), en relación al IVA de los períodos fiscales 1996, 1997 y 1998, Impuesto a las Ganancias de los períodos fiscales 1996, 1997 y 1998, y por la Constructora Evisa. S.A. por el IVA del período 1998, a sufrir la pena de siete años de prisión. Asimismo, encontró culpables a *Lidia Mariana Merlo Dionisio* y *César Fabián Galiani*, como partícipes primarios, y a *José Pedro Romano* como partícipe secundario del delito atribuido a Mautino, a quienes les impuso una pena de tres años y seis meses de prisión y tres años de prisión, respectivamente.

Se desprende del presente incidente que en fecha 3 de diciembre de 2015 Mautino exteriorizó en forma voluntaria tenencias de moneda extranjera, suscribiendo para ello Certificados de Depósitos de Inversión (Cedin) y con posterioridad, se

acogió por otra porción de su cuantiosa deuda tributaria al nuevo régimen de regularización, por lo que la defensa solicitó que se lo libere a él y a todos los condenados por sentencia Nº45/15 de toda acción penal tributaria conforme las leyes 26.860 (Cedin – año 2013) y 27.260 (Sinceramiento fiscal – año 2016).

II.- Inconstitucionalidad de la ley 26.860: esta norma debe ser declarada inconstitucional por aplicación de los artículos 28, 52, 77 y 81 de la Carta Magna, impidiendo su aplicación en este caso concreto.

II.a.- Iniciativa en Cámara de Senadores: el día 7 de mayo de 2013, el Poder Ejecutivo Nacional envió a la mesa de entradas de la Cámara de Senadores el proyecto de ley que luego se convertiría, con modificaciones parciales, en la ley 26.860, denominada de “blanqueo de capitales”.

El art. 52 de la Constitución Nacional establece claramente que: *“A la Cámara de Diputados corresponde exclusivamente la iniciativa de las leyes sobre contribuciones y reclutamiento de tropas”*. Al respecto, María Angélica Gelli enseña que *“el art. 52 constituye una aplicación del más antiguo y clásico principio de representatividad democrática en virtud del cual el pueblo no puede ser obligado a pagar tributos, sin que por medio de sus representantes preste consentimiento acerca del alcance y extensión de aquellas obligaciones”* (Constitución de la Nación Argentina. Comentada y Concordada, María Angélica Gelli, Editorial La Ley, Segunda edición ampliada, Bs. As., 2003, pag. 53).

Los diputados representan a la Nación y se eligen en proporción a la cantidad de habitantes por jurisdicción, de modo que este tipo de leyes que abordan temas tributarios y generales para toda la ciudadanía deben ser impulsados por la Cámara de Diputados, respetando lo establecido por nuestra Constitución Nacional.

Por su parte, el art. 77 de la misma norma fundamental,

establece que "Las leyes pueden tener principio en cualquiera de las Cámaras del Congreso, por proyectos presentados por sus miembros o por el Poder Ejecutivo, salvo las excepciones que establece esta Constitución". Esas excepciones, sumariamente, tienen que ver con la representatividad de las que está investida cada Cámara; así -por ejemplo- al Senado incumben las iniciativas vinculadas con la ley convenio que fije el régimen de coparticipación (art. 75, inc. 2, CN) o el diseño de normas de igualdad vinculadas a la cláusula del progreso (art. 75, inc. 19, CN).

Por el contrario, las normas vinculadas a las dos materias históricamente más sensibles para la población en general del país, el tributo pecuniario (contribuciones) y el tributo "de sangre" (reclutamiento de tropas), el constituyente las reservó para que solamente pudieran tener inicio en la Cámara de Diputados. Y ello tiene mucha importancia -más aún luego de la reforma de 1994- ya que la cámara de origen o iniciativa puede insistir en la redacción original con los dos tercios de los miembros presentes aun cuando la cámara revisora haya incluido adiciones o correcciones a la redacción original.

Allí radica la fundamental importancia para nuestro régimen constitucional de formación y sanción de las leyes que reviste cuál sea la cámara de origen. Ese expreso mandato constitucional fue soslayado por los legisladores y el poder ejecutivo, y por lo tanto así debe ser declarado y en consecuencia inaplicar la ley a este caso concreto.

Por el contrario, la otra ley invocada por los peticionantes, la 27.260 -del año 2016- tuvo correctamente su origen en la Cámara de Diputados, por lo que no cabe replicar el agravio constitucional a ese respecto.

**II.b.- Inconstitucionalidad por violación al principio de razonabilidad:** además del defecto constitucional en el proceso de formación y sanción de la norma al que ya se ha hecho referencia, el sistema de "perdón" de la ofensa penal instaurado por la ley 26.860 (Cedin - 2013), también violenta el art. 28 de la Constitución

Nacional, en cuanto altera el principio de razonabilidad establecido en la norma fundamental.

Recuerdo que la normativa en cuestión posibilita -en este caso concreto- que personas que han sido condenadas por sentencia no firme, puedan declarar voluntariamente la tenencia de moneda extranjera obteniendo a cambio los beneficios de quedar eximidos de su responsabilidad por los delitos de evasiones tributarias simples y agravadas; como así también -y desde un punto de vista fiscal-, que los fondos ingresados no sean alcanzados por ningún tributo especial quedando eximidos del pago de impuestos.

Destaco en particular que esta norma no organiza un sistema de pago, pago parcial o pago reglamentado, como sí lo hacen otras normas que estuvieron vigentes en nuestro país, denominadas genéricamente "moratorias". En este sistema que instaura la ley 26.860, el contribuyente "muestra" los dólares que tiene sin declarar, los "blanquea", los utiliza para hacer un negocio inmobiliario en su propio provecho, y por ese sólo hecho ya se le perdona el delito penal sin que haya ningún tipo de pago o ingreso de dinero a las arcas estatales, en virtud del ilícito tributario que ha cometido.

Es absurdo premiar a los infractores con un perdón incondicional sólo con un mero "blanqueo" de la moneda extranjera tenida al margen de la ley (proviene de un ilícito probado), sin pagar ningún monto de dinero como los que debe afrontar el ciudadano que cumple regularmente con sus impuestos y, a su vez, que se le otorgue el derecho de utilizar luego ese capital exteriorizado a través de la compra de instrumentos financieros aptos para operaciones inmobiliarias; no produciéndose de este modo ningún ingreso directo de recursos genuinos a las arcas del estado.

Está también en crisis el principio de igualdad -transversal a todos los demás derechos constitucionales- que en nuestro plan fundamental de organización estatal se presenta como un condicionamiento natural de la facultad de fijar y cobrar impuestos, según los arts. 4 y 16 de la Constitución Nacional. Los tributos son creados por ley formal y tienen sin duda una finalidad fiscal, pero en ese afán no se pueden

generar beneficios que distorsionen y afecten ese principio fundamental. La idea de avalar un trato diferenciado, aun ante iguales capacidades económicas, constituye una discriminación irrazonable, arbitraria y sin sentido, más aun cuando se beneficia a quienes omitieron cumplir con sus obligaciones tributarias frente a aquellos que sí lo hicieron.

No resulta ocioso -en este caso-, realizar una comparación simple entre la ley 26.860 y la 27.260 para demostrar esta situación. La llamada ley de Sinceramiento Fiscal prevé un título completo, el III, "*Beneficios para contribuyentes cumplidores*", en el cual se reconoce y en consecuencia se premia a los ciudadanos que han honrado sus obligaciones, eximiéndolos del pago de determinados impuestos. Esta situación plasmada en la nueva ley intenta evitar la desigualdad manifiesta que se da en la ley 26.860, y por lo tanto dispone un trato especial a los sujetos cumplidores, para de este modo compensar y equilibrar los parámetros de equidad que, de por sí, muchas veces se ven afectados en este tipo de leyes de blanqueo de capitales.

No puede negarse la atribución estatal de utilizar a los tributos como una herramienta de política económica, pero la cuestión radica en poder determinar si esa facultad es absolutamente discrecional o, por el contrario, debe ser ejercida con base en ciertas pautas para no convertirse en actos irrazonables, inequitativos y por ende inconstitucionales.

La máxima de razonabilidad, en palabras de Juan Cianciardo (*Estudios de Filosofía del Derecho y de Derecho Constitucionales - Principio de Proporcionalidad y Concepto de Derecho*, 1ra. ed. Buenos Aires, 2009, pág. 59), debe respetar el "*subprincipio de la adecuación*" (la norma reguladora debe ser idónea para lograr el fin), superar el "*subprincipio de necesidad*" (el legislador debe escoger de los medios idóneos para el logro del fin, el que procure que aquel resulte menos restrictivo de los derechos involucrados) y, por último, se debe determinar si es "*razonable stricto sensu*" (establecer si la medida guarda una relación razonable con el fin que se procura alcanzar).

Cuando el Poder Ejecutivo envió el proyecto de ley al Senado (ya dijimos que en contra de la manda constitucional se eligió a ese órgano como cámara de origen), señaló que “... es oportuno continuar fortaleciendo el mercado interno argentino a través de la acción del Estado Nacional. En este sentido, la exteriorización de capitales permite emplear recursos líquidos ociosos para financiar inversiones productivas y sociales que apuntalen el proceso de crecimiento, profundicen la reindustrialización iniciada en 2003 y permitan la inclusión de vastos sectores de la sociedad.” (v. mensaje PEN 500/13).

También el mensaje puntualizaba que “... el mayor dinamismo de la inversión pública, de la construcción y de la actividad inmobiliaria, multiplicará los recursos originalmente utilizados, gracias a su impacto directo sobre la inversión y al consecuente impacto indirecto sobre los niveles de empleo y consumo.”.

No es necesaria mayor especialización en ciencias económicas para darse cuenta que los objetivos oportunamente presentados por los impulsores de la ley no fueron alcanzados, y que además, los medios empleados para conseguir esos fines -captar dólares del mercado clandestino premiando a sus tenedores con perdón absoluto: fiscal y penal- eran manifiestamente inadecuados para lograrlo.

Esto fue especialmente valorado en un proyecto de ley para derogar la normativa que fue presentado en marzo del 2014 ante la Cámara de Diputados de la Nación, el cual apuntó directamente a esa cuestión: “*La ley 26.860 resulta ser una norma injusta, ineficiente, y fuertemente inequitativa en relación con los contribuyentes que tienen sus impuestos al día, aun con aquellos que encontrándose en mora deben recurrir a un mecanismo más gravoso para regularizar su situación*” (Proyecto de ley n° 0061-D-2014, Trámite Parlamentario 001 (05/03/2014), Firmantes Negri, Mario Raúl - D’agostino, Jorge Marcelo).

La razonabilidad axiológica, explica Sagüés, consiste en exigir una cuota básica de justicia intrínseca en las normas, de tal modo que las notoriamente injustas resulten inconstitucionales (Elementos de Derecho Constitucional, Sagüés, 3era,

edición actualizada y ampliada, Ed. Astrea, Bs. As. 1999, pág. 882/883). Siendo así, esta ley que privilegia exclusivamente el beneficio de unas pocas personas que se enriquecieron injustamente a costa de los recursos del Estado Nacional, engañando, defraudando y omitiendo el pago de todo tributo, y ahora se los perdona sin más requisito que exhibir el resultado económico de sus fechorías en el mercado legal, resulta abrumadoramente inconstitucional y violatoria de todos los parámetros de equidad contributiva, y por lo tanto debe ser descalificada.

Ya en el debate parlamentario en el Senado, se explicó que  
“... esta ley de blanqueo que estamos tratando más que una ley de blanqueo es una ley de lavado que se está intentando sancionar en condiciones macroeconómicas y políticas totalmente inapropiadas. Se está tratando de sancionar esto estando carentes de una reforma fiscal y sin detallar a qué obras y proyectos se destinarán estos fondos.” (Senador Cimadevilla); “Creemos que es la contracara amarga de lo que soñamos para la República Argentina. Y creemos que un país serio y previsible, con un aceitado mecanismo de premios y castigos, no debe incurrir en estas conductas erráticas, que terminan beneficiando siempre a los que peor se comportan. Este es un típico caso de mala praxis política.” (...) “El panorama de los blanqueos en el mundo nos muestra que hay países que han implementado amnistías fiscales. Por ejemplo: Australia, Bélgica, Alemania, Grecia, Italia, Portugal, Rusia, Sudáfrica, España y Estados Unidos. Esto ya ha sido mencionado por el señor senador Fernández. Pero en todos los lugares, este tipo de amnistías se pagan. El único lugar del mundo en donde este tipo de delito otorga un interés mensual importante, lamentablemente, es la Argentina.” (Senador Rached); “Expreso mi preocupación, señora presidenta, porque también podrían agradecer este blanqueo unias personas que han hecho fraudes económicos: que venden dólares, que facturan, que emiten documentos falsos, etcétera. Seguramente, ninguno de los que estamos acá queremos estos personajes o estos empresarios para la Argentina. Por eso expreso mi preocupación.” (...) “Ningún beneficio para el Estado y sí para estos contribuyentes. Ningún beneficio tampoco para los trabajadores que pagan impuestos o para los ciudadanos que han operado legalmente.” (Senador Artaza); “Los trabajadores a partir de cinco mil pesos pagan impuesto a las ganancias. ¡Y a los especuladores, a los evasores, a los narcotraficantes, a los

que tienen dineros espurios, que andan por el mundo buscando puertas para entrar, les perdonamos absolutamente todo! ¡Y, además, castigamos a las provincias! ¡Esa es la inmoralidad!” (Señadora Negre de Aloaso); y por último, “Como nos genera un acto de absoluta injusticia; como nos parece que es una cabetada para el contribuyente que cumple y que ha acompañado a este gobierno decididamente pagando sus impuestos; como nos parece una falta de respeto a los cientos de miles de trabajadores del Estado que pagan impuesto a las ganancias; como nos parece realmente una burla en la cara a los millones de argentinos que todos los días se levantan y hacen números, me pongo a pensar en aquella cantidad de contribuyentes que hoy están con problemas con la AFIP, que han tenido que hacer redeterminaciones y están pagando. Ahora, nosotros les estamos contando que vamos a permitir esto que se llama ‘la exteriorización de capitales del extranjero’. Me pregunto cómo se deben sentir. El ejemplo es pésimo” (Senador Juez).

Conforme lo hasta aquí reseñado, el contenido de esta ley vulnera principios constitucionales sensibles a un régimen democrático y republicano como el nuestro, en particular el de razonabilidad, igualdad y también el de capacidad contributiva (en cuanto genera menores cargas para los enriquecidos con el delito). Es resorte del Poder Judicial y del Ministerio Público Fiscal examinar las leyes en cada caso concreto y compararlas con el texto la Constitución Nacional para averiguar si guardan o no conformidad con esta, y abstenerse de aplicarlas, si las encuentran en oposición con ella. El hecho de que la ley haya sido sancionada por el órgano legislativo (también violando formalmente la Constitución, como se dijo) no le confiere inmunidad y mucho menos impide que se cuestione su constitucionalidad, si se vulneran -como en este caso- los principios establecidos en la Carta Magna, en particular respecto de la razonabilidad técnica, axiológica y jurídica de los actos de gobierno, y además las garantías del resto de los contribuyentes frente a esta manifiesta inequidad.

Señalaba Radbruch a mediados del siglo pasado que en ocasiones el legislador puede hacer leyes extremadamente injustas, pero existe un derecho “supralegal” que se comporta como parámetro de validez material de las normas nacionales y



que en caso de una injusticia extrema (cuando su contenido sea insoportablemente injusto), tales normas deben ser invalidadas (Radbruch, Gustav. "Introducción a la Filosofía del Derecho", Décima reimpresión, Fondo de Cultura Económica, México, 2010). Alexy, uno de los autores que más trabajó las ideas mencionadas, identificó a ese derecho "supralegal" del que hablaba su compatriota con el Derecho de los Derechos Humanos (Alexy, Robert. "Una defensa de la fórmula de Radbruch", Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Coruña, España, 2001).

En este caso concreto, la flagrante violación del principio de razonabilidad que se ha expuesto (en sus vertientes técnica, normativa y axiológica) se incrementa exponencialmente por el desprecio al principio de igualdad y a los derechos supralegales que lo sustentan, generándose una norma extremadamente injusta y nociva para los intereses generales de la sociedad que toca a este órgano proteger por mandato del art. 120 de la Constitución Nacional.

En consecuencia, por los argumentos esgrimidos, esta Fiscalía General considera que los artículos de la ley 26.860 (en particular el noveno) que establecen el perdón de los delitos penales por el acogimiento al régimen de exteriorización de moneda extranjera, deben declararse inconstitucionales e inaplicables en este caso concreto.

III.- Inaplicabilidad al caso del beneficio de extinción de la acción penal tributaria prevista en la ley 26.860: sin perjuicio de que considero que debe declararse la inconstitucionalidad de la norma por los dos motivos invocados, subsidiariamente dejo expuesta mi opinión respecto a las demás cuestiones que conformaron el planteo de la defensa.

La referida ley 26.860 (Cedines - 2013) no previó un sistema de regularización de impuestos adeudados, sino un sistema de exteriorización de la

tenencia de moneda extranjera no declarada con el fin de posibilitar la introducción de divisas al circuito económico formal. Dicho esto; analizando la normativa en conjunto con las actuaciones administrativas aportadas por la AFIP, se evidencia que la exteriorización realizada por el condenado Mautino no cumplió con lo previsto por el art. 3, segundo párrafo, con relación a la acreditación de la tenencia al 30/04/13, ni con lo establecido por el art. 13, el cual exige haber cumplido y pagado al 31/05/13 las obligaciones correspondientes al impuesto a las Ganancias y Bienes Personales hasta el ejercicio fiscal del año 2012.

Sumado a ello, el órgano recaudador avaló una utilización parcial por parte del condenado del sistema de regularización instaurado por la ley 27.260, respecto de una parte residual de la deuda no alcanzada por la ley de Cedines, no logrando nunca un cumplimiento total en ninguno de los dos regímenes que justifique el beneficio de la extinción de la acción penal. Finalmente, obsta a la concesión del beneficio desincriminatorio la situación de la empresa Evisa SA, ya que ha sido declarada en quiebra y en tal caso no proceden los beneficios de la ley 27.260 según el art. 84 de esa norma.

**III.a.- Falta de demostración de tenencia anterior al 30/04/13:** El Régimen de Exteriorización Voluntaria de Moneda Extranjera en el País y en el Exterior, regulado por la Ley 26.860, título II, art. 3 segundo párrafo, dispone que la *"exteriorización comprende la tenencia de moneda extranjera en el país y en el exterior al 30 de abril de 2013, inclusive"*. De igual forma, las comunicaciones "A" N°5437 y N°5438 del B.C.R.A., ambas de fecha 12/06/13, establecen las normas cambiarias que serán de aplicación a los efectos de la ley, e indican que la exteriorización de billetes en moneda extranjera deben ser correspondientes a tenencias al 30/04/13, y/o a tenencias resultantes del producido de bienes existentes al 30/04/13. Este plazo nunca fue modificado por los distintos decretos reglamentarios que prorrogaron la posibilidad de acceder al mismo, por lo que resulta fundamental determinar la "antigüedad" de la tenencia del dinero.

Si bien, en diversos informes la AFIP reconoce este punto (fs. 74/76, 160/170 y 172/173), sólo se limita a mencionarlo como un requisito, no indicando o explicando en ninguna de sus actuaciones, si la exteriorización correspondía a divisas físicamente tenidas antes del 30 de abril de 2013. La única referencia a este tema, e insuficiente, está dada por el dato suministrado de que los fondos provienen de Argentina y no del exterior (fs. 31).

En esta línea, la Sala A de la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico en la causa N°150/2016 de sus registros, indicó: "*Si el contribuyente pretende ubicar en un período determinado la generación de una renta que se estima proviene de su actividad comercial, que ha omitido declarar (...), y que luego posibilitó la adquisición de moneda extranjera que exterioriza, es el quien debe acreditarlo*". Idéntico criterio fue sostenido por el Juzgado Nacional en lo Penal Económico N°11 en fecha 29/06/2016. (Incidente de Falta de Acción - Legajo de Investigación de Andrés Gancedo y Adrián Gancedo de la causa N° 1652/2014 (2195) caratulada: HSBC BANK Argentina S.A. y otro sobre Infracción Ley 24.769).

De este modo, ni la AFIP solicitó la información necesaria a ninguna entidad bancaria o financiera (Ley 21.526), ni Mautino acreditó por ningún medio que el dinero exteriorizado haya sido tenido o generado por bienes que este tuviese con anterioridad al plazo legal estipulado. La exteriorización realizada carece de respaldo probatorio para encuadrar dentro de la clara determinación temporal, lo que impide la aplicación de los beneficios de la ley 26.860.

Debemos recordar que en julio de 2015 cuando Mautino afrontó el juicio oral y público en el que resultó condenado a siete años de prisión, ya estaba vigente (desde mayo de 2013), este régimen en el que ahora pretende encuadrarse. Sin embargo, no tomó la decisión de adherirse a los beneficios de la ley sino hasta diciembre de 2015, lo que autoriza a presumir que los dólares que exteriorizó en esa fecha no eran tenidos

USO OFICIAL

para el año 2013, sino que fueron adquiridos en el mercado ilegal en ese momento con pesos argentinos (que es la moneda en que realizaba su actividad comercial, según las constancias del proceso) para acogerse al sistema instaurado por la ley de Cedines.

Mautino pasó varios meses detenido en prisión preventiva en dos oportunidades distintas en el proceso principal. Incluso ya había estado preso con anterioridad a disposición de los Tribunales Provinciales de Rafaela en la conocida causa por defraudación a la administración pública que involucró al entonces intendente de esa ciudad. Es decir, Mautino era un conocedor de los riesgos procesales que para su estado de libertad significaba el juicio (estuvo tres veces preso en distintas oportunidades) y sin embargo, aun estando vigente la posibilidad de eludir la sanción como ahora pretende y la repercusión pública que significaba la realización de las audiencias de debate, se sometió a ese trance y a la amenaza concreta de volver por cuarta vez a prisión, lo cual aparece descabellado si es que hubiera tenido el millón de dólares guardado desde dos años antes de ese momento.

En conclusión, es obvio que Mautino no tenía en abril de 2013 la moneda extranjera que exteriorizó en diciembre de 2015, no lo ha probado ni ofrecido probar y es notoriamente contrario a las reglas de la experiencia lógica que así haya sido, por lo que debe quedar también por eso fuera del régimen de privilegio establecido por la ley 26.860 de Cedines.

### III.b.- Presentación de declaración juradas y pago al

31/05/2013: El art. 13 de la norma en análisis establece: *“Será requisito para el usufructo de los beneficios que otorga la presente que los contribuyentes hayan cumplido con la presentación y pago, al 31 de mayo de 2013, de las obligaciones de los Impuestos a las Ganancias, a la Ganancia Mínima Presunta y al Impuesto sobre los Bienes Personales, correspondientes a los ejercicios fiscales finalizados hasta el 31 de diciembre de 2012. El incumplimiento a lo dispuesto precedentemente, tendrá carácter de condición resolutoria.”*

De la documental obrante en el presente incidente, en particular de los listados de presentación de declaraciones juradas y de pago del imputado, se desprende que Mautino no cumplimentó con este requisito, dado que las declaraciones juradas del año 2007 hasta el 2015, al igual que los pagos correspondientes (fs. 147), fueron materializados con posterioridad a la fecha límite establecida.

Esta situación, es reconocida incluso por el órgano administrativo, el cual indicó que las mismas fueron consolidadas recién con fecha 31/07/13, explicando que "... una interpretación literal de la norma nos llevaría al rechazo de la solicitud impetrada..." y que se proponía realizar "... una interpretación que respete la finalidad y el espíritu de la norma..." (fs. 165). Para subsanar el claro impedimento legal, la AFIP consideró que las prórrogas sucesivas establecidas por los diferentes decretos del Poder Ejecutivo comprendían a todos los plazos contenidos en ella, de forma tal que concluyó que no operaría la condición resolutoria prevista por el art. 13; circunstancia que entiendo no puede ser valorada e interpretada de este modo, máxime si tenemos en cuenta que las normas que crean privilegios, como en este caso, deben ser interpretadas restrictivamente para de este modo evitar que la situaciones excepcionales se conviertan en regla general (*Fallos* 322:464; 324:1139; 327:1161; 330:1055; entre muchos otros).

Además, en los sucesivos decretos del PEN que prorrogan los plazos establecidos en el régimen de exteriorización (autorizados por el art. 20 de la ley), se menciona en los fundamentos que ello se hace para que los contribuyentes puedan "*exteriorizar sus tenencias y acogerse a los beneficios dispuestos en la ley*", con lo que considero que cabe interpretar que los plazos que se prorrogan son aquellos que se vinculan con la "exteriorización" y el "acogimiento" y no con el cumplimiento correcto y legal de las obligaciones tributarias hasta el ejercicio fiscal 2012 inclusive, al 31/05/2013, que no es un plazo, sino que es una fecha vinculada a un período histórico fijo (art. 13 de la norma). Bien podemos entender -y nada aquí autoriza a interpretarlo de otra forma- que el legislador

pretendió que aquel que quisiera ingresar a este régimen especial de privilegios, por lo menos tenga al día sus impuestos de 2012 a mayo del año siguiente, y no en cualquier otra fecha posterior.

Es inveterada la jurisprudencia de la Corte Suprema, que señala que el hermeneuta sólo puede apartarse del criterio literal de la ley cuando no encuentre una solución al caso compatible con ese mismo texto que está interpretando. Así, *“la primera fuente de interpretación de la ley es su letra y cuando esta no exige esfuerzo de comprensión debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones ajenas al caso que aquella contempla”* (“Grupo Posadas”, Fallos 339:434).

En conclusión, Mautino incumplió el requisito del art. 13 de la ley, que opera como *“condición resolutoria”* de los beneficios, y en consecuencia por esa razón tampoco puede darse por válido lo pretendido por la defensa.

III.c.- Falta de regularización de *“toda”* la transgresión: el artículo 9, inc. b, de la ley 26.860 establece que *“Quedan liberados de toda acción civil, comercial y penal tributaria (...) los responsables por transgresiones que resulten regularizadas bajo el régimen de esta ley”*. Pero conforme a lo informado por el organismo recaudador, Mautino sólo imputó los Cedines que obtuvo a una porción de los *“impuestos adeudados”*, a una parte de la *“transgresión”* como dice la ley, y no a todo el ilícito completo como requiere la ley para quedar liberado de la acción penal tributaria.

Es decir, el acogimiento al régimen de los Cedines no abarcó la totalidad de los impuestos adeudados, sino solamente a una fracción de esa deuda, por lo que no cabe ahora, como pretende la defensa, aplicar simultáneamente dos regímenes distintos, dos sistemas diversos, para combinarlos de manera de llegar a una solución liberatoria que no es compatible *per se* para ninguno de los dos sistemas individualmente considerados.

Conforme a lo informado por la AFIP a fs. 74 de este incidente (fs. 52 del cuerpo de antecedentes), el acogimiento que formuló Mautino para el régimen de los Cedines, fue insuficiente para saldar toda la transgresión completa, ya que le quedó un remanente de \$209.952 correspondiente al Impuesto a las Ganancias de los períodos 1996/1998, así como otro saldo más de \$108.306 derivado del Impuesto al Valor Agregado del año 1998.

Por esos montos, más los intereses que calculó la aplicación del organismo recaudador "Mis facilidades", en fecha 23/09/2016, Mautino realizó una transferencia de \$473.411 a la cuenta fiscal, con lo que la AFIP consideró regularizada la parte de la deuda que había sido determinada respecto de su persona. Le quedó todavía una tercera porción de los impuestos por cuya evasión había sido condenado penalmente, que es la correspondiente a la Constructora Evisa S.A., a la que luego me referiré.

Como se adelantó, no cabe efectuar una combinación de dos regímenes distintos, Cedines (2013) y Regularización (2016) para arribar a una solución desincriminatoria. Es que cada una de las leyes presenta una estructura lógica individual e indisgregable, de modo que no puede autorizarse al condenado a tomar diferentes cuerpos legales y para alcanzar un beneficio, sin satisfacer *in totum* los requisitos de cada sistema.

No es posible considerar en este campo de excepciones o perdones por delitos económicos tan graves como los que están en discusión (que ya dijimos, deben interpretarse restrictivamente) que al condenado se le permita escoger discrecionalmente los distintos "ingredientes" del "menú" para elaborar una solución a su antojo y a su medida, que no conforma ninguna de los dos sistemas individualmente considerados.

En resumen, la imputación de Cedines a la deuda tributaria, fue insuficiente para alcanzar el beneficio liberatorio previsto en la ley 26.360, y el

hecho de haber suscripto y pagado un nuevo plan de facilidades respecto del saldo de su deuda personal, sólo puede acarrear la consecuencia de que la AFIP no pueda exigírselo por vía de ejecución fiscal, pero no la extinción de la acción penal como auspicia la defensa.

III.c.1.- Constructora EVISA S.A.: como se adelantó, en la sentencia N°45/15 a Mautino también se lo condenó por los tributos determinados oportunamente a la empresa CONSTRUCTORA EVISA S.A., CUIT 30-57029014-9.

Según consta en las actuaciones, por esa deuda tributaria Mautino suscribió recientemente un nuevo plan de facilidades de pago, aun cuando el organismo recaudador ya lo había prevenido de que no era susceptible de regularización porque corresponde a períodos anteriores al auto de quiebra de la empresa, y por no encontrarse acreditados los requisitos del artículo 7 de la Resolución General 3920 (continuidad de la explotación).

Es que el artículo 84, inc. a, de la ley 27.260, expresamente excluye de las disposiciones de la regularización a los sujetos "*Declarados en estado de quiebra, respecto de los cuales no se haya dispuesto la continuidad de la explotación, conforme lo establecido en las leyes 24.522 y sus modificaciones o 25.284 y sus modificaciones, mientras duren los efectos de esa declaración.*". En resumen, EVISA S.A. no puede ser incluida en este régimen de excepción que solamente está establecido en función de los contribuyentes, personas físicas o jurídicas, que cumplan con los requisitos previstos en la ley, porque no solamente el sistema prevé un sistema de beneficios a la moratoria, sino que obviamente apunta a que los antiguos evasores "*la oportunidad de ser cumplidores y (...) permitir que aquellos con voluntad de regularizar sus obligaciones impositivas declaren sus ingresos*", en consonancia con las nuevas disposiciones de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) que están vigentes en más de 90 países del mundo desde principios de este 2017, luego de que los líderes del G20 declamaran el fin del secreto bancario (v. mensaje N°724 del PEN, de fecha 31/05/2016).



*Ministerio Público de la Nación*

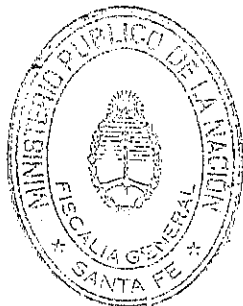
El sistema de regularización establecido por la ley 27.260, entonces, no tuvo por fin que los condenados paguen para que se les extinga la acción penal, como otras moratorias que históricamente existieron en nuestro país. Por el contrario, el sistema de regularización instaurado apunta hacia el futuro tributario de los contribuyentes, animándolos a que exterioricen sus reales situaciones económicas con efectos *ex nunc*, para sanear sus obligaciones y comprometerse al cumplimiento legal de sus obligaciones contributivas, lo que obviamente no aplica a una sociedad que quebró y dejó de funcionar hace casi 17 años, el 14/06/2000 (v. art. 2 de la resolución 0599/00, DV RRSF).

Por este último motivo, más allá de que no se coincida con los planteos de inconstitucionalidad de la ley 26.860 o con las demás consideraciones efectuadas en esta opinión fiscal, lo cierto es que el caso de la fallida sociedad anónima Evisa de la que Mautino es penalmente responsable, obsta definitivamente a la concesión del perdón de los graves delitos por los que fueron condenados penalmente él y sus cómplices Lidia Merlo, César Galiani y Jorge Romano.

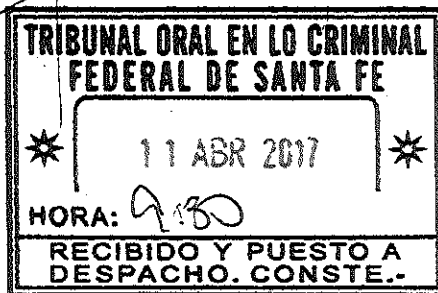
IV.- Que por todo lo expuesto, soy de opinión que V.E. debe tener por contestada la vista corrida, declarar la inconstitucionalidad para este caso concreto de la ley 26.860, rechazar el pedido de extinción de la acción penal por aplicación de esa norma y de la ley 27.260 por los fundamentos expuestos y en consecuencia no hacer lugar al sobreseimiento de los imputados.

FISCALÍA GENERAL, 10 de abril de 2017.

Dictamen N° 211 /2017.



MARTÍN I. SUAREZ FAISAL  
FISCAL GENERAL



USO OFICIAL