



Poder Judicial de la Nación

CAMARA PENAL ECONOMICO - SALA A
CPE 412/2019/10/CA7

Reg. Interno N°

**INCIDENTE DE ACOGIMIENTO AL RÉGIMEN PREVISTO
POR LA LEY 27.541 EN AUTOS N° CPE 412/2019,
CARATULADOS: “L.C.D.B.A. S.A. Y OTROS SOBRE
INFRACCIÓN LEY 24.769”.**

CPE 412/2019/10/CA7. Orden N° 33.385. Juzgado Nacional en lo
Penal Económico N° 4, Secretaría N° 7. Sala “A”.

Buenos Aires, de julio de 2021.

VISTOS:

El recurso de apelación interpuesto por el representante del Ministerio Público Fiscal ante la instancia anterior, con fecha 17/12/2020, contra la resolución dictada por el juzgado *a quo*, en el marco de este expediente digital, con fecha 14/12/2020.

Los escritos presentados con fechas 1/2/2021 y 4/2/2021 de este legajo digital, por los cuales el señor fiscal general ante esta Cámara y la defensa de K.M.B., M.A.B., C.A.F. y H.M.F. informaron, respectivamente, a los fines previstos por el art. 454 del C.P.P.N.

Y CONSIDERANDO:

1°) Que, mediante la decisión recurrida, el juzgado de la instancia anterior dispuso, por un lado, declarar extinguida la acción penal y, consecuentemente, sobreseer parcialmente a L.C.D.B.A. S.A., a C.A.F., a H.M.F. y a M.A.B., en orden a la omisión de depósito, dentro del plazo legal, de los aportes correspondientes al régimen de la Seguridad Social (aportes de los recursos de la seguridad social por extinción de la acción penal y aportes al régimen de las obras sociales por aplicación de la ley penal más benigna) que habrían sido retenidos a los empleados de L.C.D.B.A. S.A. con relación al período mensual 6/2015.



Asimismo, mediante aquella decisión también se dispuso suspender el trámite de las actuaciones con relación a las omisiones de depósito, dentro del plazo legal, de los aportes correspondientes al Régimen Nacional de la Seguridad Social que habrían sido retenidos a los empleados en relación de dependencia de L.C.D.B.A. S.A., con respecto a la sociedad mencionada, a C.A.F. y a H.M.F. en orden a los períodos 12/2014, 9/2015, 10/2015, 11/2015, 12/2015, 1/2016 y 2/2016; con respecto a M.A.B. en orden a los períodos 9/2015, 10/2015, 11/2015, 12/2015 y 1/2016, con respecto a K.M.B. en orden al período mensual 12/2014; y con respecto a J.E.R. en orden al período mensual 2/2016.

Finalmente, mediante la decisión impugnada también se resolvió suspender el trámite de las actuaciones con respecto a las omisiones de depósito, dentro del plazo legal, de los aportes correspondientes al Régimen Nacional de las Obras Sociales que habrían sido retenidos a los empleados en relación de dependencia de L.C.D.B.A. S.A. con respecto a la sociedad mencionada, a C.A.F. y a H.M.F. en orden a los períodos 12/2014, 9/2015, 10/2015, 11/2015, 12/2015, 1/2016 y 2/2016; con respecto a M.A.B. en orden a los períodos 9/2015, 10/2015, 11/2015, 12/2015 y 1/2016, con respecto a K.M.B. en orden al período mensual 12/2014; y con respecto a J.E.R. en orden al período mensual 2/2016.

2º) Que, en sustento de la resolución impugnada, el juzgado "a quo" expresó, en primer lugar, que por el artículo 8 de la ley 27.541 (texto según ley 27.562) se permite la adhesión al régimen de regularización establecido por aquella ley por las obligaciones relativas a los recursos de la seguridad social, cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentra a cargo de la A.F.I.P.-D.G.I., con excepción, entre otros ítems, de las cuotas con destino al régimen de riesgos del trabajo y los aportes y contribuciones con destino a las obras sociales.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA PENAL ECONOMICO - SALA A
CPE 412/2019/10/CA7

Entendió que, a los fines de evaluar la procedencia de la adhesión al régimen de regularización establecido por la ley 27.562, el caso debe ser examinado por separado respecto de cada uno de los subsistemas que conforman el Sistema Único de la Seguridad Social.

Asimismo, valoró que la deuda “*previsional*” relativa al período mensual 6/2015 se encuentra cancelada, que las deudas “*previsionales*” relativas a los períodos 12/2014, 9/2015, 10/2015, 11/2015, 12/2015, 1/2016 y 2/2016 se encuentran regularizadas mediante planes vigentes en los términos de la ley 27.562, y que las relativas a los aportes al Régimen Nacional de Obras Sociales, en todos los casos, se encuentran impagas.

Al analizar las condiciones que permiten acceder al beneficio previsto por la ley 27.541 (texto según 27.562), afirmó que se está frente a obligaciones que vencieron con anterioridad al 31 de julio de 2020 aclarando que el último de los períodos objeto de investigación tiene como fecha de vencimiento el 08/03/16; que obra agregado digitalmente en este incidente el Certificado MiPyME, del cual surge que la contribuyente L.C.D.B.A. S.A. se encuentra inscrita como Pyme de conformidad con lo establecido en la ley 27.541; que obran agregados digitalmente en el incidente informes requeridos a la A.F.I.P./D.G.I., al Archivo General del Poder Judicial de la Nación, Registro de Juicios Universales, de la C.S.J.N., a la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial; al Registro Nacional de Reincidencia y a la División Información Antecedentes de la P.F.A., de los cuales surge que L.C.D.B.A. S.A., J.E.R., K.M.B., M.A.B., H.M.F. y C.A.F. no registran antecedentes penales y que no se ha decretado la quiebra; y, que en virtud de ello, se puede concluir que se encuentra acreditado en autos que respecto de los nombrados no se registra ninguna de las causales de exclusión que establece el artículo 16 de la ley 27.541 (texto según ley 27.562).

Luego de ello consideró, con relación a la deuda “*previsional*” correspondiente al Régimen Nacional de la Seguridad Social correspondiente al período 06/2015, que corresponde receptor



favorablemente el planteo de acogimiento relacionado con el pago realizado antes de la entrada en vigencia de la ley 27.562. Sin perjuicio de ello, toda vez que el importe de las retenciones al Régimen Nacional de Obras Sociales correspondientes al período 06/2015 no resultan susceptibles de ser incluidos dentro del régimen de regularización previsto por la ley 27.562, pues que se encuentran impagas en su totalidad, expresó que la incidencia de tal circunstancia debe analizarse examinando únicamente ese concepto. Al respecto, expuso que toda vez que el 29 de diciembre de 2017 se promulgó la Ley 27.430, y que por el artículo 279 de aquella ley se aprobó el nuevo Régimen Penal Tributario, el artículo 7 de aquel régimen nuevo resultaría aplicable al caso “*sub examine*” como derivación del principio de la ley penal más benigna, teniendo en cuenta que en el período en cuestión la suma retenida con destino al Régimen Nacional de las Obras Sociales, asciende a la suma de \$ 23.340,69, es decir que no supera los \$ 100.000. Por ello, concluyó que la presunta omisión de ingreso de tales aportes no constituiría *per se* delito.

Por otro lado, mediante la decisión recurrida, se sostuvo que se encuentran reunidas las condiciones para la aplicación de los beneficios previstos por la 27.562, con relación a la omisión de depósito, dentro del plazo legal, de los aportes al Régimen Nacional de la Seguridad Social retenidos a los dependientes de la contribuyente L.C.D.B.A. S.A., correspondientes a los períodos fiscales 12/2014, 09/2015, 10/2015, 11/2015, 12/2015, 01/2016 y 02/2016, los que fueron incluidos en los planes de pagos N°810557 y N°785812 (arts. 8, 9, 10, 14 y 16 de la ley 27.541 -texto según ley 27.562-), y que por ello corresponde suspender parcialmente el trámite de las actuaciones en orden a los subconceptos y períodos mensuales mencionados.

No obstante, con relación a los períodos referidos por el párrafo anterior, también se consideró el hecho que los importes correspondientes al Régimen Nacional de las Obras Sociales no resultan susceptibles de ser incluidos dentro del régimen de





Poder Judicial de la Nación

CAMARA PENAL ECONOMICO - SALA A
CPE 412/2019/10/CA7

regularización previsto por la ley 27.562 pues los mismos se encuentran impagos en su totalidad. Sin perjuicio de ello, se expresó que, examinando únicamente tales subconceptos, se advierte que en ningún caso, los mismos, superan la condición objetiva de punibilidad (de \$ 100.000) establecida en el Régimen Penal Tributario que se promulgó mediante la Ley 27.430.

Al respecto se sostuvo que correspondería la aplicación al caso “*sub examine*” de aquel régimen como derivación del principio de la ley penal más benigna, y que si la imputación se circunscribiera exclusivamente a esos conceptos correspondería disponer el sobreseimiento por los hechos que importan la presunta apropiación indebida de los recursos del Régimen Nacional de Obras Sociales, correspondientes a los períodos fiscales indicados precedentemente.

Sin embargo, se concluyó que tal posible aplicación de la ley penal más benigna debe necesariamente quedar supeditada a que los planes de facilidades de pago a los que se acogió el contribuyente “L.C.D.B.A. S.A.” en los términos de la ley 27.562 se encuentren totalmente cancelados. Consecuentemente, se concluyó que corresponde también suspender parcialmente el trámite de las presentes actuaciones con relación a la omisión de depósito de los aportes con destino al Régimen Nacional de Obras Sociales en cuestión, a la espera de tal cancelación.

3º) Que, por el recurso de apelación interpuesto con fecha 17/12/2020, el señor representante del Ministerio Público Fiscal que actúa ante la instancia previa se agravió de la resolución recurrida por considerar que de las constancias acompañadas por la defensa no surge que L.C.D.B.A. S.A. haya abonado la totalidad de la deuda registrada en relación a la supuesta apropiación indebida de los recursos de la seguridad social de los períodos 12/2014, 6/2015, 9/2015, 10/2015, 11/2015, 12/2015, 1/2016 y 2/2016, pues la contribuyente incluyó en los planes de facilidades de pago los importes correspondientes a los aportes a la Seguridad Social pero



permanecen impagos los saldos relacionados con los aportes a las Obras Sociales, y que los hechos investigados en autos conforman una unidad que no puede “*desdoblarse*” en función del origen de cada uno de los subsistemas que lo componen.

Además de no compartir el criterio de “*desdoblar*” el hecho investigado, el señor agente fiscal expresó que esa parte se encuentra impedida de avalar en el caso la aplicación retroactiva de la ley N° 27.430 invocando, en sustento de aquel impedimento, la Resolución General P.G.N. N° 18/18 y su antecedente N° 5/2012.

Como consecuencia de ello, concluyó el sr. fiscal que los hechos bajo análisis deben calificarse con el art. 9 de la ley N° 24.769, texto según ley 26.735, por ser ésta la norma vigente al momento en que tales sucesos se habrían cometido, y que corresponde revocar la resolución recurrida, en cuanto por aquélla se sobreseyó parcialmente a algunos de los imputados en orden al hecho vinculado al período 6/2015 y se suspendió el trámite de las actuaciones en relación a los restantes períodos mensuales.

Por su parte, el señor fiscal general ante esta Cámara, al presentar el memorial escrito de fecha 1/2/2021 expresó que, por el régimen de regularización de la ley N° 27.541 (texto según ley N° 27.562), el legislador acordó una posibilidad de amnistía a aquellos contribuyentes que hubieren omitido el pago de los recursos que integran la Contribución Unificada de la Seguridad Social, salvo que aquella omisión incluyese aportes y contribuciones con destino al Régimen Nacional de las Obras Sociales. A partir de ello, entendió que no cabe sino concluir que si el contribuyente no aportó lo correspondiente a las obras sociales queda fuera del presupuesto fáctico previsto en abstracto por la ley. En el caso, concluyó que, al encontrarse abarcados entre los aportes omitidos aquéllos que tenían por destino el sistema de las obras sociales no puede considerarse realizada la condición empírica de aplicación de las disposiciones de la ley 27.541.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA PENAL ECONOMICO - SALA A
CPE 412/2019/10/CA7

Agregó el señor fiscal general que el juzgado *a quo* recurrió a un artificio forzoso reconstruyendo los hechos y escindiéndolos en dos “*sub- hechos*”, de manera que una parte de ellos “*calzara*” bajo el tratamiento más favorable, “*mientras que la otra no*”. Tal escisión está vedada a los jueces, refirió, quienes no pueden seleccionar qué parte de una ley (o varias) aplican y qué parte no.

En punto a las omisiones de depósito de los aportes a las obras sociales expresó que, al escindir las mismas de las omisiones de los aportes a los recursos de la seguridad social, el juzgado *a quo* realizó una doblemente incorrecta aplicación del principio de retroactividad de la ley penal más benigna ya que con relación a los hechos vinculados con los aportes a las obras sociales aplicó la ley N° 27.430 y con respecto a los hechos vinculados con los aportes a los recursos de la seguridad social, aplicó la ley 24.769 en conjunción con la ley N° 27.541. Según el criterio del señor fiscal general para “...*la parte del hecho relativa a los aportes de la seguridad social (excluidos los de obras sociales), la ley aplicable no tuvo que surgir en función de una sucesión en el tiempo de una u otra ley penal tributaria, porque para esa parte del caso, simplemente, no hubo tal sucesión de leyes en el tiempo...[y] para considerar impune a la parte no amnistiada del hecho, el juzgado, al utilizar allí sí el argumento de la ley penal más benigna, hizo ingresar la ley 27430 al universo de leyes aplicable, y de hecho la aplicó, por considerarla más benigna, a esa parte del hecho...*”.

Sin perjuicio de ello, sostuvo que, de todas maneras, no correspondería sostener que la ley 27.430 es más benigna que la 24.769, invocando como fundamento el criterio establecido por las Resoluciones Generales PGN 5/2012 y 18/2018.

Los señores jueces de cámara, doctor Roberto Enrique HORNOS y doctora Carolina L.I. ROBIGLIO, expresaron:



4º) Que, a fin de examinar si la decisión recurrida resulta ajustada a derecho o no, cabe recordar, en primer lugar, que por el art. 2º de la ley N° 27.562 sancionada el 13 de agosto de 2020 (publicada en el Boletín oficial con fecha 26 de agosto del 2020 y vigente al momento de la solicitud que dio origen a la presente incidencia), se sustituyó el art. 8 de la ley N° 27.541, quedando el mismo redactado de la siguiente manera: *"Los contribuyentes y las contribuyentes y responsables de los tributos y de los recursos de la seguridad social cuya aplicación, percepción y fiscalización estén a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía, podrán acogerse, por las obligaciones vencidas al 31 de julio de 2020 inclusive o infracciones relacionadas con dichas obligaciones, al régimen de regularización de deudas tributarias y de los recursos de la seguridad social y de condonación de intereses, multas y demás sanciones que se establecen en el presente capítulo. Se excluyen de lo dispuesto en el párrafo anterior las deudas originadas en cuotas con destino al régimen de riesgos del trabajo, los aportes y contribuciones con destino a las obras sociales y a los siguientes sujetos: Personas humanas o jurídicas que, no revistiendo la condición de: i) MiPymes, ii) entidades sin fines de lucro y organizaciones comunitarias inscriptas como fundaciones, asociaciones civiles, simples asociaciones y entidades con reconocimiento municipal y que, con domicilio propio y de sus directivos fijado en territorio nacional, no persigan fines de lucro en forma directa o indirecta y desarrollen programas de promoción y protección de derechos o actividades de ayuda social directa, y iii) personas humanas y sucesiones indivisas que sean consideradas pequeños contribuyentes en los términos que determine la Administración Federal de Ingresos Públicos, posean activos financieros situados en el exterior, excepto que se verifique la repatriación de al menos el treinta por ciento (30%) del producido de su realización, directa o indirecta, dentro de los sesenta (60) días*





Poder Judicial de la Nación

CAMARA PENAL ECONOMICO - SALA A
CPE 412/2019/10/CA7

desde la adhesión al presente régimen, en los términos y condiciones que determine la reglamentación... Invítase a las obras sociales y a las aseguradoras de riesgos de trabajo a establecer programas de regularización de deudas en condiciones similares a las previstas en el presente capítulo..."

"...Para la adhesión al presente régimen no podrán establecerse condiciones adicionales a las explícitamente estipuladas en la presente ley..."

5°) Que, asimismo, por el artículo 4° de la ley N° 27.562, se sustituyeron los dos primeros párrafos del art. 10 de la ley 27.541, y se estableció que el acogimiento al régimen producirá la suspensión de las acciones penales tributarias y penales aduaneras en curso y la interrupción de la prescripción penal, aun cuando no se hubiera efectuado denuncia penal hasta ese momento o cualquiera sea la etapa del proceso en que se encuentre la causa, siempre y cuando la misma no tuviere sentencia firme y, asimismo, que la *"...cancelación total de la deuda en las condiciones previstas en el presente régimen, por compensación, de contado o mediante plan de facilidades de pago, producirá la extinción de la acción penal tributaria o aduanera, en la medida que no exista sentencia firme a la fecha de cancelación. Igual efecto producirá respecto de aquellas obligaciones de idéntica naturaleza a las mencionadas, que hayan sido canceladas con anterioridad a la entrada en vigencia de la presente ley modificatoria, incluidas, en este supuesto, las inherentes al Régimen Nacional de Obras Sociales..."*.

6°) Que, a su vez, por el art. 9 de la ley N° 27.562 se sustituyó el párrafo primero del art. 14 de la ley 27.541, por el siguiente: *" ...Los Agentes o las agentes de retención y percepción quedarán liberados o liberadas de multas y de cualquier otra sanción que no se encuentre firme a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley modificatoria, cuando exterioricen y paguen, en los*



términos del presente régimen, el importe que hubieran omitido retener o percibir, o el importe que, habiendo sido retenido o percibido, no hubieran ingresado, luego de vencido el plazo para hacerlo."

7°) Que, a los fines del examen al que se hizo referencia por la primera parte del considerando 4° de este voto conjunto, en primer lugar cabe recordar que el Título II de la derogada ley 24.769 y el Título II del Régimen Penal Tributario establecido por el art. 279 de la ley N° 27.430, tienen como objeto proteger los recursos de la seguridad social, y los tipos penales previstos por el art. 9 de la ley mencionada en primer término y 7 del nuevo Régimen Penal Tributario, se relacionan con la apropiación indebida de las sumas retenidas en concepto de aportes correspondientes al Sistema Único de la Seguridad Social.

También cabe recordar que *"...por el decreto N° 2284/91 se creó el Sistema Único de la Seguridad Social (S.U.S.S.) y, asimismo, a los fines de unificar la recaudación, por el art. 86 de aquella norma se instituyó la Contribución Unificada de la Seguridad Social (C.U.S.S.) -cuya percepción está a cargo de la A.F.I.P.-D.G.I.-, denominación que abarca, conforme a lo indicado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, a todos los aportes y contribuciones al Sistema Único de la Seguridad Social (confr. el pronunciamiento del más Alto Tribunal argentino dictado el 6/06/2017, en CSJ 515/2008 (44-S)/CS1. ORIGINARIO, 'Santiago del Estero, Provincia de c/Administración Federal de Ingresos Públicos s/proceso de conocimiento', específicamente el considerando 5° del fallo mencionado)..."* (confr. Reg. int. 297/2020 de la Sala "B" de esta Cámara, entre otros).

8°) Que, de conformidad con lo establecido por el art. 87 del decreto N° 2284/91, la Contribución Unificada de la Seguridad Social comprende: *"...a) Los aportes y contribuciones... con destino*





Poder Judicial de la Nación

CAMARA PENAL ECONOMICO - SALA A
CPE 412/2019/10/CA7

al Régimen Nacional de Jubilaciones y Pensiones. b) Los aportes y contribuciones... con destino al Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados. c) Los aportes y contribuciones... con destino a la Administración Nacional de Seguro de Salud. d) Los aportes y contribuciones... con destino a la constitución del Fondo Nacional de Empleo. e) Los aportes y contribuciones con destino al Régimen Nacional de Obras Sociales... f) Las contribuciones... con destino a las Cajas de Subsidio y Asignaciones Familiares.”.

Por ende, el Sistema Único de la Seguridad Social está integrado por los distintos subsistemas mencionados por el art. 87 del decreto N° 2284/91, a fin de dar cobertura a las diferentes contingencias que pueden surgir en materia de seguridad social, entre los cuales se encuentra expresamente el Régimen Nacional de Obras Sociales.

9°) Que, como consecuencia de las previsiones establecidas por las disposiciones normativas citadas por los considerandos 7° y 8° que anteceden, este Tribunal ha establecido en ocasiones reiteradas, que “...la omisión de ingresar las sumas retenidas en concepto de aportes correspondientes a los distintos subsistemas que integran el Sistema Único de la Seguridad Social configurarían, por cada período mensual, un hecho único, sin que corresponda escindir el mismo en función del destino de los distintos aportes...” (confr. CPE 431/2019/2/CA3, res. del 22/7/2020, Reg. Int. 297/2020 de la Sala “B” de esta Cámara, entre muchos otros).

10°) Que, no obstante el criterio al que se hizo referencia por el considerando anterior, también corresponde recordar que por el art. 8 de la ley 27.541 –texto según ley N° 27.562–, se permite la adhesión al régimen de regularización previsto por aquella normativa por las obligaciones relativas a los recursos de la seguridad social, cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentre a cargo de la



A.F.I.P.-D.G.I., pero se excluyen a los fines de tal acogimiento, entre otros conceptos, a los aportes y las contribuciones con destino a las obras sociales.

Es decir que, a los fines del acceso al régimen de regularización mencionado, por previsión legal expresa se escinden los distintos subsistemas que integran la Contribución Unificada a la que se hizo mención por los considerandos 7° y 8° del presente voto conjunto, y se impide la posibilidad de acogimiento a aquel régimen en el caso de deudas originadas en aportes y contribuciones con destino a las obras sociales, entre otros conceptos.

11°) Que, en el caso traído a estudio de este Tribunal, tal como fue valorado por el juzgado de la instancia anterior, se encuentra corroborado, y además no fue cuestionado ni ha sido motivo de agravio por la parte recurrente que:

- la deuda por aportes con destino a los recursos de la seguridad social relativa al período mensual 6/2015 se encuentra cancelada;

- las deudas por aportes con destino a los recursos de la seguridad social relativas a los períodos 12/2014, 9/2015, 10/2015, 11/2015, 12/2015, 1/2016 y 2/2016 se encuentran regularizadas mediante planes de cuotas que se encuentran vigentes, en los términos de la ley 27.562;

- las deudas relativas a los aportes al Régimen Nacional de Obras Sociales, en todos los casos, se encuentran impagas y, en ninguno de los casos superan *per se* la suma de \$ 100.000;

- en todos los casos (períodos 12/2014, 6/2015, 9/2015, 10/2015, 11/2015, 12/2015, 1/2016 y 2/2016) se está frente a obligaciones que vencieron con anterioridad al 31 de julio de 2020;

- obra agregado digitalmente en este incidente el Certificado MIPyME, del cual surge que la contribuyente L.C.D.B.A.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA PENAL ECONOMICO - SALA A
CPE 412/2019/10/CA7

S.A. se encuentra inscripta como Pyme de conformidad con lo establecido en la ley 27.541; y,

- no se verificaron causales de exclusión en los términos del art. 16 de la ley N° 27.541. En efecto, obran agregados digitalmente en el incidente informes requeridos a la A.F.I.P./D.G.I., al Archivo General del Poder Judicial de la Nación, Registro De Juicios Universales, de la C.S.J.N., a la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial; al Registro Nacional de Reincidencia y a la División Información Antecedentes de la P.F.A., de los cuales surge que L.C.D.B.A. S.A., J.E.R., K.M.B., M.A.B., H.M.F. y C.A.F. no registran antecedentes penales y que no se ha decretado la quiebra de los nombrados (confr. constancias obrantes en el sistema de gestión judicial Lex 100 en relación con este legajo digital).

12°) Que, de manera excepcional, en atención a las características particulares del caso que fueron descriptas por el considerando anterior, a los fines de evaluar la procedencia de la extinción de la acción penal relativa al hecho vinculado al período mensual 6/2015 y la suspensión del trámite de las actuaciones con relación a los hechos vinculados con los períodos 12/2014, 9/2015, 10/2015, 11/2015, 12/2015, 1/2016 y 2/2016, de conformidad con lo establecido por la ley N° 27.541 (texto según ley 27.562), únicamente por las obligaciones relativas a los recursos de la seguridad social (pues, las vinculadas a los recursos destinados a las obras sociales se encontraban impagas a la fecha de la entrada en vigencia de la ley 27.562), el suceso único consistente en la omisión de depositar, en el término establecido, los aportes correspondientes a los distintos subsistemas que conforman el Sistema Único de la Seguridad Social por un mismo período mensual, debe ser examinado en función de los distintos conceptos que lo integran.

Esto es así pues, tal como se advirtió anteriormente por el presente voto conjunto, por la ley 27.541 (tanto por la redacción original como por la disposición modificatoria), se escinde



conceptualmente el hecho único consistente en la omisión de ingresar, durante un mismo período mensual, la totalidad de los aportes correspondientes a todos los subsistemas que conforman el Sistema Único de la Seguridad Social, al admitirse la regularización de las obligaciones relativas a los recursos de la seguridad social, y excluirse de aquella regularización a los aportes y contribuciones con destino a las obras sociales, y luego admitirse por la ley 27.562, la extinción de la acción penal derivada de obligaciones entre las que se encuentran las inherentes al Régimen Nacional de Obras Sociales, que hubieran sido canceladas con anterioridad a la entrada en vigencia de la citada ley modificatoria.

13º) Que, mediante una interpretación del art. 8 de la ley 27.541, —texto según ley 27.562— contraria a la expresada por el considerando anterior, se vulneraría la regla de hermenéutica con arreglo a la cual la incongruencia o la falta de previsión no se suponen en el legislador (Fallos: 304:954, 1733 y 1820; 306:721; 307:518; 314:458; entre otros) pues, de lo contrario, en todos aquellos casos en los cuales se verifiquen obligaciones relativas a los aportes y/o contribuciones con destino al Régimen Nacional de Obras Sociales, los contribuyentes no podrían acogerse a los beneficios establecidos por la ley 27.541 (texto según ley 27.562) respecto de las obligaciones relativas a ninguno de los subsistemas del Sistema Único de la Seguridad Social, aunque se hubieran cancelado los montos correspondientes a deudas con el sistema de obras sociales, por cuanto la forma y momento de cancelación con entidad para declarar la extinción de la acción penal previstos para aquéllos, son diferentes que los establecidos para los restantes subsistemas.

En consecuencia, por la interpretación armoniosa y no contradictoria de las disposiciones legales citadas, de modo de dejar a la totalidad de los términos de aquellas normas con validez y sentido, de forma en que no entren en pugna entre sí (Fallos 301:1149; 307:518 y 4:458, entre otros), de manera excepcional, en atención a





Poder Judicial de la Nación

CAMARA PENAL ECONOMICO - SALA A
CPE 412/2019/10/CA7

las características particulares del caso, y a los fines únicos de evaluar la procedencia de la adhesión al régimen en cuestión, por las obligaciones relativas a los “recursos de la seguridad social”, corresponde examinar en forma separada los rubros correspondientes a los distintos subsistemas que forman parte del Sistema Único de la Seguridad Social siguiendo, en este sentido, el criterio ya establecido por esta Cámara Nacional de Apelaciones al expedirse sobre situaciones análogas ante la aplicación de la ley N° 27.260, mediante los pronunciamientos de los Regs. CPE 100/2013/4/CA2, res. del 22/11/2017, Reg. Interno N° 809/2017, CPE 735/2015/1/CA1, res. del 13/4/2018, Reg. Interno N° 202/2018, CPE 1554/2017/1/CA1, res. del 8/3/19, Reg. Interno N° 103/19, CPE 1548/2017/2/CA2, res. del 19/3/2019, Reg. Interno N° 144/19 y CPE 431/2019/2/CA3., res. del 22/7/2020 Reg. Interno 297/2020, entre muchos otros, de la Sala “B” de esta Cámara.

14º) Que, consecuentemente, cabe concluir que, con relación a los importes retenidos a los empleados en relación de dependencia de L.C.D.B.A. S.A. en concepto de aportes a los recursos de la seguridad social correspondientes a los períodos mensuales 12/2014, 6/2016 9/2015, 10/2015, 11/2015, 12/2015, 1/2016 y 2/2016, resulta procedente, según el caso, la extinción y la suspensión de la acción establecida como consecuencia del acogimiento a planes de regularización vinculados con los beneficios previstos por la ley N° 27.541 (texto según ley 27.562).

En efecto, de conformidad con lo que fue expresado por el considerando 11º de este voto conjunto, con relación a los aportes a los recursos de la seguridad social referidos por el párrafo anterior, cuyos vencimientos operaron antes de la fecha fijada por la ley mencionada (31/7/2020), L.C.D.B.A. S.A. canceló íntegramente la deuda relativa al período 6/2015 con anterioridad a la entrada en vigencia de la ley 27.562 y regularizó la deuda relativa a los períodos 12/2014, 9/2015, 10/2015, 11/2015, 12/2015, 1/2016 y 2/2016 en los



términos de aquella ley mediante dos planes que se encuentran vigentes y, asimismo, cumplió con los demás requisitos exigidos por la norma aludida (los que fueron referidos por el considerado 11° del presente voto conjunto).

15°) Que, sentado lo establecido por el considerando 14° del presente voto conjunto, resta analizar lo relativo a las retenciones de aportes destinados a las obras sociales por parte de L.C.D.B.A. S.A. que no habrían sido ingresados ni en término ni tardíamente.

Al respecto, tal como se expresó por el considerando 11° del presente voto conjunto, los importes que la contribuyente L.C.D.B.A. S.A. habría retenido en concepto de aportes al régimen de las obras sociales, no habrían sido depositados en tiempo oportuno y los mismos no se encuentran abarcados por el régimen para extinguir la acción penal previsto en la ley N° 27.541 (texto según ley 27.562) por no haber sido cancelados tampoco antes de la fecha de entrada en vigencia de la ley modificatoria; no obstante, debe examinarse la cuestión teniendo en consideración la variación experimentada por los montos adeudados, en función de lo resuelto respecto de los aportes al sistema de seguridad social correspondientes a cada período fiscal, y de los montos previstos como condición objetiva de punibilidad para que sea punible el delito tipificado por el art. 7 del Régimen Penal Tributario establecido por el art. 279 de la ley N° 27.430.

Respecto del período fiscal 6/2015, toda vez que lo omitido no supera la suma de \$ 100.000, lo resuelto por el juzgado de la instancia anterior, se encuentra ajustado a derecho.

16°) Que, en efecto, con relación a lo resuelto por el juzgado *a quo* en orden a la omisión de depósito, por parte de L.C.D.B.A. S.A., del importe correspondiente a los aportes con destino a las obras sociales por el período fiscal 6/2015, cabe recordar que por el Título IX de la ley 27.430 (sancionada el 27/12/2017 y publicada en el Boletín Oficial el 29/12/2017), se derogó la ley 24.769





Poder Judicial de la Nación

CAMARA PENAL ECONOMICO - SALA A
CPE 412/2019/10/CA7

y se aprobó un nuevo Régimen Penal Tributario (art. 279 de la ley citada en primer término).

17º) Que, por el art. 7 del Régimen Penal Tributario aprobado por el Título IX de la ley 27.430 se prevé: *“Apropiación indebida de recursos de la seguridad social. Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el empleador que no depositare total o parcialmente dentro de los treinta (30) días corridos de vencido el plazo de ingreso, el importe de los aportes retenidos a sus dependientes con destino al sistema de la seguridad social, siempre que el monto no ingresado superase la suma de cien mil pesos (\$ 100.000), por cada mes.*

Idéntica sanción tendrá el agente de retención o percepción de los recursos de la seguridad social que no depositare total o parcialmente, dentro de los treinta (30) días corridos de vencido el plazo de ingreso, el importe retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de cien mil pesos (\$ 100.000), por cada mes.”.

Por la lectura de la norma mencionada, se advierte que las conductas descriptas por el art. 7 del Régimen Penal Tributario establecido por el Título IX de la ley 27.430 guardan similitud con las previstas anteriormente por el art. 9 de la ley 24.769, con modificaciones en algunos de los elementos del tipo objetivo.

18º) Que, el art. 7 del Régimen Penal Tributario establecido por el Título IX de la ley 27.430 resulta aplicable al caso descrito por la consideración 16º del presente voto conjunto como consecuencia del principio de retroactividad de la ley penal más benigna (art. 2 del Código Penal), por tratarse de una norma más beneficiosa para los imputados que el art. 9 de la ley 24.769, vigente al momento de los hechos.

En este sentido, por el art. 2 del Código Penal se dispone:
“Si la ley vigente al tiempo de cometerse el delito fuere distinta de la



que exista al momento de pronunciarse el fallo o en el tiempo intermedio, se aplicará siempre la más benigna [...] En todos los casos del presente artículo, los efectos de la nueva ley se operarán de pleno derecho". Con redacciones distintas (y sin ingresar al examen del alcance específico y particular que se podría haber dado, como consecuencia de aquellas redacciones diferentes, a cada una de las normas que se citan seguidamente), aquella excepción fue incorporada al art. 9 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica); al art. 11 punto 2, de la Declaración Universal de Derechos Humanos; al art. 15 apartado 1, del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos; y al art. 26 de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre.

Los tratados mencionados tienen jerarquía constitucional a partir de lo dispuesto por el art. 75 inciso 22 de la Constitución Nacional.

19°) Que, en efecto, por la norma transcrita por el considerando 17°, se estableció en cien mil pesos (\$ 100.000) el monto previsto como condición objetiva para penalizar la apropiación indebida de recursos de la seguridad social. Por otra parte, también se modificó el plazo con que cuenta el empleador para ingresar los aportes retenidos, que en el actual régimen es más extenso (30 días corridos).

En el caso, los importes retenidos a los empleados en relación de dependencia de L.C.D.B.A. S.A. en concepto de recursos destinados al Régimen Nacional de Obras Sociales por el período 6/2015 por la suma de \$ 23.340,69, no alcanzaría la condición objetiva para punir el hecho y, ni al momento de interponer el recurso de apelación, ni en la oportunidad prevista por el art. 454 del C.P.P.N., los representantes del Ministerio Público Fiscal efectuaron observación u objeción alguna en torno al alcance que, en cuanto a la suma de dinero en teoría retenida indebidamente por aquel concepto, el tribunal de la instancia anterior dio al hecho en cuestión (confr.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA PENAL ECONOMICO - SALA A
CPE 412/2019/10/CA7

resolución de la instancia anterior de fecha 14/12/2020, el recurso de apelación interpuesto contra aquella en fecha 17/12/2020 y el memorial del señor fiscal general de fecha 1/2/2021, todos del presente legajo digital).

20º) Que, si bien las condiciones objetivas de punibilidad, por su naturaleza jurídica, no forman parte del tipo objetivo, no existen motivos por los cuales no deban ser consideradas al momento de confrontar dos tipos penales aplicables a un caso concreto a los fines de evaluar cuál de aquéllos resulta más beneficioso a la situación del imputado.

En efecto, las disposiciones de jerarquía constitucional que fueron mencionadas precedentemente, así como la antigua previsión del art. 2 del Código Penal, no diferencian al respecto sobre los elementos del tipo penal objetivo y las condiciones de punibilidad que pudiera establecer el legislador, indicándose de manera inequívoca que la norma a ser aplicada es la que se traduce en una pena menor para el imputado, de modo que mal podría negarse que resulta más beneficiosa a la posición de aquél una norma que establece la no punibilidad de una conducta.

En este sentido, por reconocida doctrina constitucional se ha sostenido *“...el principio de la irretroactividad de la ley penal funciona en beneficio de la libertad y no para restringirla, en cuyo caso sí es aceptable la aplicación retroactiva de la ley más benigna”* (Gregorio BADENI, *“Instituciones de Derecho Constitucional”*, pág. 646, Ed. AD HOC, 1997).

Asimismo, por calificada doctrina penal se expresó que la *“...comparación debe, pues, ser hecha con referencia a todo el contenido de la ley, partiendo de la pena, de los elementos constitutivos de la figura delictiva, de las circunstancias agravantes o atenuantes de la infracción, y tomando en cuenta también las demás situaciones que influyen en la ejecución de la pena, en su suspensión, prescripción, perdón, gracia, liberación, etcétera.”* (el



resaltado corresponde a la presente; Sebastián SOLER, “*Derecho Penal Argentino*”, T. I, pág. 193, Ed. TEA, 1973).

21°) Que, lo establecido precedentemente se condice con el criterio que este Tribunal adoptó con relación a las modificaciones que, algunos años atrás, se introdujeron mediante la ley 26.735 al Régimen Penal Tributario instaurado por la ley 24.769 (confr. Regs. Nos. 26/12, 60/12, 72/12, 80/12, 101/12, 254/12, 50/13, 149/13, 275/13, 393/13 y CPE 1313/2010/2/CA2, res. del 22/11/2017, Reg. Interno N° 807/17, entre muchos otros, de la Sala “B” de esta Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico). Se trata de una postura interpretativa que en aquel momento fue también receptada por pronunciamientos de la Cámara Federal de Casación Penal (confr. C.F.C.P., Sala I, causa N° 16.739, “*MARCHESE, HUGO Y OTRO S/ RECURSO DE QUEJA*”, Reg. N° 20.526, rta. el 11/12/12; Sala II, causa N° 15.659, “*MOSCHIONI, MARIO Y OTROS S/ RECURSO DE CASACIÓN*”, Reg. N° 30/13, rta. el 15/02/13; Sala III, causa N° 15.971, “*ZINI, VICENTE ANTONIO Y OTROS S/ RECURSO DE CASACIÓN*”, Reg. N° 1376/12, rta. el 28/09/12, y Sala IV, causa N° 315/13, “*COTO GUTIERREZ, ANTONIO Y OTROS S/ RECURSO DE CASACIÓN*”, Reg. N° 1622/13, rta. el 30/08/13), y que resulta acorde con lo establecido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación mediante la sentencia publicada en Fallos 330:4544, en una situación similar con motivo de las modificaciones introducidas por la ley 26.063 al art. 9 de la Ley Penal Tributaria.

En ese sentido, por el pronunciamiento mencionado en último término, el más Alto Tribunal expresó, por remisión a los fundamentos y conclusiones del dictamen del Procurador Fiscal que la Corte Suprema de Justicia de la Nación compartió e hizo suyos por razones de brevedad, que: “...*la ley 26.063... ha introducido una importante modificación en la descripción típica del artículo 9 de la ley 24.769, al aumentar... el límite a partir del cual es punible la apropiación indebida de recursos de la seguridad social... En tales*





Poder Judicial de la Nación

CAMARA PENAL ECONOMICO - SALA A
CPE 412/2019/10/CA7

condiciones... resulta aplicable al caso en forma retroactiva esta ley que ha resultado más benigna para el recurrente de acuerdo a lo normado por el artículo 2 del Código Penal, en tanto que la modificación introducida importó la desincriminación de aquellas retenciones mensuales menores a dicha cifra, entre las que se incluyen las que conformaron el marco fáctico original de la pena impuesta al apelante que, de ser mantenida, importaría vulnerar aquel principio receptado en los tratados internacionales con jerarquía constitucional...”.

Por consiguiente, corresponde rechazar los agravios expresados por el recurso de apelación interpuesto por el señor agente fiscal de la instancia anterior, en tanto aquellos se sustentan en la Resolución P.G.N. N° 18/18, cuyos fundamentos son sustancialmente análogos a los contemplados por la Resolución P.G.N. N° 5/12, por la cual se había instruido a todos los agentes integrantes del Ministerio Público Fiscal a que se opongán a la aplicación retroactiva de la ley 26.735.

Tampoco fueron invocados, por el recurso de apelación en examen, fundamentos novedosos que conduzcan a revisar el criterio establecido por esta Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico sobre la cuestión.

22°) Que, finalmente, la suspensión del trámite de las actuaciones resuelta por el juzgado *a quo* en orden a las omisiones de depósito, por parte de L.C.D.B.A. S.A., de los importes correspondientes a los aportes con destino a las obras sociales por los períodos fiscales 12/2014, 9/2015, 10/2015, 11/2015, 12/2015, 1/2016 y 2/2016, también resulta ajustada a derecho y a las constancias de este legajo.

En efecto, si bien por el código adjetivo no se prevén soluciones para casos como el presente en los que, por una ley especial, resulta admisible la suspensión del trámite proceso con relación a conceptos determinados vinculados a un mismo hecho



(confr. considerandos 4°, 5° y 10° de la presente), una interpretación armoniosa de las disposiciones legales citadas por los considerandos 4°, 5°, 7°, 8°, 17° y 18° impone también suspender el trámite de la causa principal respecto de los sucesos a los que se hizo referencia por el párrafo anterior, hasta tanto se cancelen totalmente las deudas relativas a los recursos de la seguridad social por los mismos períodos o hasta que, eventualmente, se declare la caducidad de alguno de los planes de pago adecuados por la contribuyente en los términos de la ley 27.562.

En este sentido, si bien los aportes correspondientes al subsistema de obras sociales de que se trata tampoco alcanzarían, en principio, la condición objetiva de punibilidad establecida por el Régimen Penal Tributario establecido por el Título IX de la ley 27.430, la eventual aplicación de aquella disposición legal queda supeditada a que los planes de facilidades de pago a los cuales se acogió la contribuyente en los términos de la ley 27.562, se encuentren totalmente cancelados, pues en el caso de que aquellos planes caducaran, se reanudaría la acción penal que se encuentra suspendida con respecto a aquel subsistema y, en consecuencia, debería tomarse en cuenta a los fines del trámite de la causa, de modo conjunto, el monto de la pretensión fiscal resultante de ambos subsistemas que conforman el Sistema Único de la Seguridad Social (confr. en un sentido similar, CPE 735/2015/1/1/CA6, res. del 2/7/2021, reg. int. 439/2021 de la Sala “B” de este Tribunal).

23°) Que, consecuentemente, por lo expresado por los considerandos anteriores, corresponde confirmar la resolución apelada en cuanto fue materia de recurso señalándose que, sin perjuicio que no fue objeto de apelación la decisión adoptada por el juzgado de la instancia anterior de suspender parcialmente el curso de la prescripción de la acción penal (reflejada por los puntos dispositivos V, VII, IX, XI, XIII y XV, *in fine* en todos los casos, de la resolución recurrida; confr., asimismo, el recurso de apelación interpuesto por el





Poder Judicial de la Nación

CAMARA PENAL ECONOMICO - SALA A
CPE 412/2019/10/CA7

representante del Ministerio Público Fiscal ante la instancia anterior, con fecha 17/12/2020, particularmente el acápite III último párrafo), aquella decisión de suspender el curso de la prescripción no es la que se prevé por el art. 10 de la ley N° 27.541.

El señor juez de cámara, doctor Juan Carlos BONZÓN, agregó a lo expresado en forma conjunta:

4°) Que, la ley dictada por el Congreso de la Nación N° 27.541, en su artículo 8 (tanto por su texto original como por el texto según ley N° 27.562), estableció la suspensión y posterior extinción de las acciones penales acotadas como "tributarias" lo que indiscutiblemente concierne a los delitos sancionados en el artículo 9 de la ley 24.769 referido a los empleadores que no depositaren los aportes retenidos a sus dependientes.

Que esa suerte de amnistía condicional establecida por la ley 27.541 está supeditada al acogimiento y posterior cumplimiento de un plan de pagos de obligaciones en infracción correspondientes a recursos de seguridad social.

Que la norma que establece ese beneficio, el artículo 8 de la ley, indica que se encuentran excluidos los aportes destinados a obras sociales.

Que esta última clase de aportes constituyen indudablemente aportes de seguridad social lo que torna incomprensible el criterio de la legislación de establecer esa excepción.

Que de todos modos lo cierto es que el delito que sanciona el artículo 9 de la ley 24.769 se incurre con toda clase de aportes que se retienen de un mismo haber del trabajador lo que constituye un único hecho por más que lo retenido corresponda a distintas reparticiones.

Que esa situación torna inverosímil e incoherente que se condone parcialmente un único delito. Sería como si se condonase la



apropiación de bienes objeto de un hurto sólo en cuanto a los bienes de una y no de otra de las habitaciones de la misma vivienda con motivo de que fueran distintos sus ocupantes.

Que ante esa incomprensible distinción se impone interpretar la ley de una manera razonable y sistemática que resulte armónica con el resto del ordenamiento jurídico evitando darle un alcance que ponga en pugna sus disposiciones entre sí y con el resto del ordenamiento. Ese es el criterio establecido por la Corte Suprema de la Nación en numerosos precedentes. Tal como se señala en el caso de Fallos 312:2075: “...para la interpretación de la ley es menester dar pleno efecto a la intención del legislador, y es regla de hermenéutica de las leyes atender a la armonía que ellas deben guardar con el orden jurídico restante y con las garantías de la Constitución Nacional...” (confr. C.SJ.N. FALLOS 319:1765; 283:239; 301:1149 y 303:612, entre otros).

Que los términos en que se encuentra concebido el artículo 10 de la ley 27.541 (tanto en su texto original como en aquél previsto por la ley N° 27.562) ponen en claro que para la suspensión y posterior extinción de la acción penal se requiere únicamente el acogimiento al régimen de regularización del que se encuentran excluidos determinados conceptos. Esa disposición se compatibiliza con la del artículo 8 de la ley en tanto se entienda que con respecto a esas exclusiones persiste la obligación del empleador de depositar lo retenido sin nuevos plazos ni condiciones y sin exención de intereses ni multas. Es decir que **queda suspendida o extinguida la sanción penal pero no se altera la obligación de depositar los aportes retenidos con destino a obras sociales.**

Que, consecuentemente, por los motivos expresados por la presente, los cuales son sustancialmente análogos a los expresados mediante el pronunciamiento del Reg. N° 610/2017 de la Sala “A” de este Tribunal, lo resuelto ante la instancia anterior con relación a las personas y a los hechos objeto de esta decisión, se ajusta a derecho.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA PENAL ECONOMICO - SALA A
CPE 412/2019/10/CA7

Por ello, **SE RESUELVE:**

I. **CONFIRMAR** la resolución apelada en cuanto fue materia de recurso.

II. **SIN COSTAS** (arts. 530 y 532 del C.P.P.N.).

Regístrese, notifíquese, oportunamente comuníquese de conformidad con lo dispuesto por la resolución N° 96/2013 de superintendencia de esta Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico y devuélvase.

JUAN CARLOS BONZON
JUEZ DE CAMARA

ROBERTO ENRIQUE HORNOS
JUEZ DE CAMARA

CAROLINA L.I. ROBIGLIO
JUEZ DE CAMARA

ANTE MI

PATRICIA R. MIERES
SECRETARIA DE CAMARA

