

INCIDENTE DE FALTA DE ACCIÓN EN CAUSA CPE 1605/2018, CARATULADA: “RIVOTEL S.A. Y OTRO SOBRE INFRACCIÓN LEY 24.769”. J.N.P.E. N° 3 SEC. N° 6. EXPEDIENTE CPE 1605/2018/1/CA1. ORDEN N° 30.369. SALA “B”.

Buenos Aires,        de abril de 2022.

**VISTOS:**

El recurso de apelación interpuesto por la defensa de RIVOTEL S.A. y de J. A. D. el 9 de abril de 2021 contra la resolución dictada el día 2 de aquel mes y año, por la cual el juzgado de la instancia anterior dispuso: “*NO HACER LUGAR a la excepción de falta de acción por reparación ni por extinción de la acción penal por pago planteadas por [la parte aludida]*” (se omite del destacado obrante en el original).

El memorial por el cual la defensa de RIVOTEL S.A. y de J. A. D. informó en la oportunidad prevista por el art. 454 del C.P.P.N.

**Y CONSIDERANDO:**

1º) Que, conforme surge de la resolución apelada, “...*la situación fáctica que se investiga...consiste en haber retenido a los empleados de RIVOTEL S.A. los aportes del Régimen Nacional de la Seguridad Social correspondientes a los períodos fiscales 01/2015 por \$ 135.453,13; 12/2015 por \$262.569,72; 3/2016 por \$175.194,23; 4/2016 por \$166.634,52; 5/2016 por \$170.133,61; 6/2016 por \$ 255.172,55; 7/2016 \$ por 178.367,09; 8/2016 por \$206.832,84; 9/2016 por \$192.067,14; 10/2016 por \$195.215,12; 11/2016 por \$ 192.773,68; 12/2016 por \$305.461,56; 1/2017 por \$ 203.836,41; 2/2017 por \$201.538,94; 3/2017 por \$ 210.800,54; 4/2017 por \$219.148,37; 5/2017 por \$ 216.344,31; 6/2017 \$322.984,47; 7/2017 por \$ 207.991,68; 8/2017 por \$229.645,68; 9/2017 por \$ 226.280,70 y 10/2017 por \$ 232.913,42; y no haberlos depositado dentro de los treinta días corridos de vencido el plazo para hacerlo*”.

Asimismo, se expresó que “[a]quella situación fáctica fue calificada, por la Unidad Fiscal para la Investigación de Delitos Relativos a la Seguridad Social al formular la denuncia que dio inicio al presente sumario, y por la fiscalía interviniente en oportunidad de solicitar la citación a prestar

*declaración indagatoria de J. A. D. y RIVOTEL S.A., en orden al delito previsto por el art 9° de la ley 24.769 (según la ley 26.735) y por el art. 7° del actual Régimen Penal Tributario (normado por el art. 279 de la ley 27.430)”.*

2°) Que, por el pronunciamiento cuestionado en el marco del presente incidente, se dispuso el rechazo de la solicitud de extinción de la acción penal formulada por la defensa de RIVOTEL S.A. y de J. A. D., toda vez que, a criterio del juzgado de la instancia anterior, las previsiones del art. 59, inc. 6°, del Código Penal y del art. 16 del Régimen Penal Tributario introducido por el art. 279 de la ley 27.430, no resultan aplicables al caso de autos. Por su parte, el señor juez “a quo” expresó que los pagos efectuados por la contribuyente aludida respecto de los períodos fiscales que conforman el objeto procesal de la causa no habrían sido espontáneos de conformidad con lo requerido por el art. 16 de la ley 24.769 (texto según ley 26.735).

3°) Que, en primer lugar, en cuanto al planteo formulado por la defensa en los términos del art. 59, inc. 6°, del Código Penal, corresponde mencionar que por aquella norma se establece lo siguiente: “*La acción penal se extinguirá...6) Por conciliación o reparación integral del perjuicio, de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes*”.

Esta disposición de fondo puede tener aplicación en relación con aquellos delitos respecto de los cuales pueda haber una conciliación o una reparación integral del perjuicio ocasionado, siempre y cuando no mediaren respecto de los mismos disposiciones de leyes penales especiales que contemplen preceptos que la hagan inaplicable por contrariedad con la regla genérica (artículo 4 del Código Penal).

4°) Que, con relación a lo mencionado precedentemente, por el artículo 16 de la ley 24.769 (texto según ley 26.735; que se encontraba vigente a la fecha de comisión de los hechos investigados en autos), se contemplaba un modo particular de extinguir la acción penal por el cumplimiento de las obligaciones evadidas, el cual puede tener lugar en las circunstancias precisadas por aquella norma, esto es de manera espontánea.

5º) Que, el cumplimiento de las obligaciones evadidas podría equipararse, sin necesidad de ingresar en comparaciones más precisas y en términos de los alcances prácticos del mismo, a la reparación integral del perjuicio ocasionado por un delito, lo que permite advertir que en la materia de la que se trata se encontraba vigente un régimen especial y diferenciado del general contemplado por el artículo 59, inc. 6, del Código Penal, razón por la cual, para que puedan producirse los efectos pretendidos por el recurrente debe verificarse si en el caso concurren los demás requisitos previstos por la ley penal especial con respecto a los delitos del denominado Régimen Penal Tributario.

6º) Que, en los supuestos en los que no se verifiquen los extremos contemplados por el artículo 16 del Régimen Penal Tributario, no es posible alcanzar los efectos propios de la norma beneficiante, pues éstos han sido previstos por el legislador especialmente para los delitos de aquel régimen, desplazando, por especialidad y oposición, las previsiones del art. 59, inciso 6º, del Código Penal citadas, por aplicación de la previsión expresa del art. 4 de ese mismo cuerpo normativo.

7º) Que, 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), y, al respecto, es de destacar que al momento de dictarse la ley 27.147, que incorporó el inciso 6º del artículo 59 del Código Penal -estableciendo una forma nueva de extinción de la acción penal-, se encontraba vigente el artículo 16 de la ley 24.769 (texto según ley 26.735), el cual no fue derogado por el legislador, por lo que corresponde concluir que, en materia de los delitos de la ley penal tributaria, aquél pretendió mantener un régimen especial diferente al contemplado por el artículo citado del Código Penal, pues en caso de haber querido que para los delitos previstos por aquella ley rigieran todas las disposiciones generales sobre la extinción de la acción penal, le hubiese bastado con suprimir la norma diferenciadora especial para dar lugar a la aplicación de aquéllas.

En este mismo orden de ideas, es importante resaltar que, por el Régimen Penal Tributario introducido por el artículo 279 de la ley 27.430, ley posterior a la que produjera la incorporación del inciso 6º del artículo 59 del Código Penal, el legislador mantuvo un sistema especial de extinción de la



acción penal con respecto a algunos delitos previstos por aquel Régimen (art. 16 del nuevo régimen), muestra inequívoca de que, en este aspecto, en materia penal tributaria, no ha querido estar a las disposiciones generales del Código Penal.

8º) Que, en consecuencia, de conformidad con lo establecido por el señor juez “a quo” las previsiones del art. 59, inciso 6º, del Código Penal no resultan aplicables al caso de autos.

9º) Que, por su parte, a diferencia de lo indicado por el recurrente, no se verifica una afectación a la garantía constitucional de la igualdad ante la ley, por no resultar de aplicación el art. 16 del Régimen Penal Tributario establecido por el art. 279 de la ley 27.430 -el cual no se encontraba en vigencia al momento de comisión de los sucesos delictivos presuntos de autos- a supuestos de apropiación indebida de aportes destinados al S.U.S.S., como el que se investiga en estos autos, pues aquel delito no configura ninguno de los supuestos previstos expresamente por el régimen vigente para la aplicación de aquella exención de responsabilidad excepcional.

En efecto, no se advierte que la exclusión del delito de apropiación indebida de aportes del régimen de extinción de la acción penal del art. 16 del Régimen Penal Tributario vigente cause alguna afectación a “...la garantía de igualdad ante la ley, de expresa enunciación constitucional (art. 16 de la Constitución Nacional) pues, en primer término, la garantía de la igualdad no exige del legislador una ‘simetría abstracta’ (232 U.S. 138), ni tampoco puede pretenderse de él una perfección matemática impracticable (316 U.S. 535); en segundo lugar, porque la garantía constitucional en examen consiste en aplicar la ley a todos los casos según las diferencias constitutivas de éstos, de moto tal que no es la igualdad absoluta o rígida, sino la igualdad para todos los casos idénticos, por la que se exige la prohibición de establecer excepciones con las que se excluya a unos de lo que se concede a otros, en idénticas circunstancias (Fallos 126:106 y 180:149). Pero con esto no se impide que, como en el caso que se examina, el legislador establezca distinciones valederas entre supuestos que estime diferentes (doctrina de Fallos 314:1.293)...” (confr., Regs. Nos. 929/01, 770/03; CPE 1239/2011/4/CA4, res. del 26/10/2016, Reg. Int. N°



610/16 y CPE 1125/2015/2/CA2, res. del 16/5/2018, Reg. Int. N° 304/18, de esta Sala “B”).

De este modo, por la garantía del art. 16 de la Constitución Nacional no se impide que el legislador contemple de forma diferente situaciones que considera distintas, en tanto aquellas distinciones se apoyen en una base razonable o respondan a una finalidad económica o social (Fallos 138:313 y 147:402) y no sean arbitrarias, es decir, que no obedezcan a propósitos de injusta persecución o indebido privilegio, sino a una razón objetiva de diferenciación, aunque el fundamento sea opinable (Fallos: 301:381, 1094; 304:390; 305:823 y 314:424).

10°) Que, de conformidad con lo establecido por el considerando anterior, por la garantía constitucional de igualdad ante la ley no se exige que todos los contribuyentes se encuentren sujetos a un mismo régimen sancionatorio, sino que se encuentren sujetos al mismo régimen los contribuyentes que se encuentren en condiciones análogas y que, en el caso de establecerse un régimen distinto para otro grupo de contribuyentes, la distinción no sea arbitraria, sino que obedezca a una razón objetiva de diferenciación.

En el caso, por el análisis de las normas vigentes actualmente se advierte que la distinción efectuada por el art. 16 del Régimen Penal Tributario establecido por el art. 279 de la ley 27.430 en el sentido que el régimen de exención de responsabilidad allí previsto sólo resulta aplicable a algunos de los delitos previstos por aquel régimen y no a otros, como es el caso de la apropiación indebida de aportes que se discute en este caso, no resulta arbitraria.

En este sentido, la exclusión del delito de apropiación indebida de aportes del beneficio de extinción de la acción penal por pago encontraría fundamento en la característica del tributo no ingresado, que en esos casos no le pertenece a quien tiene la obligación de depositarlo, por haber sido designado agente de retención por la ley. En efecto, debe destacarse la calidad de los agentes mencionados y la importancia del rol que aquéllos tienen en el sistema tributario.

Corresponde expresar que por el capítulo II de la ley 11.683 se efectúa una distinción entre los responsables por deuda propia -los contribuyentes, sus herederos y legatarios-, así como los responsables del cumplimiento de la deuda ajena, entre los cuales se encuentran los agentes de



retención y de percepción de tributos, quienes asumen un rol de destacada importancia, pues “...reemplaza[n] íntegramente al deudor como sujeto pasivo y libera[n] a éste de la obligación; de modo tal que si distrae los fondos en beneficio propio, sin ingresarlos al fisco, éste no puede formular reclamo alguno contra el deudor, pues quedó liberado al sufrir la amputación patrimonial impuesta por la ley...” (confr. GIULIANI FONROUGE, Carlos María - NAVARRINE, Susana Camila, *Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social*, 11ª edición, Abeledo Perrot, 2010, pág. 199).

Con respecto a lo indicado por el párrafo precedente, cabe recordar que “...[l]os agentes de retención y los de percepción manejan, en cumplimiento de [un] mandato legal, fondos que no les son propios sino que pertenecen a los contribuyentes a quienes les han detraído el impuesto al efectuarles un pago o intervenir en un acto de tal naturaleza, o se lo han cobrado juntamente con el precio del bien o servicio que comercian [...] Ello pone de resalto que el dinero retenido o percibido proviene del patrimonio del contribuyente que es quien, estrictamente, efectúa el pago y no del patrimonio del agente de retención o percepción quien desde el punto de vista técnico sólo ingresa dicha suma en las cuentas del Fisco [...] Esto implica, además, reconocer que en esa relación interpatrimonial, la situación de los agentes de retención o percepción reviste el carácter de intermediación en virtud de un mandato legal expreso, que lo sujeta incluso a consecuencias de naturaleza patrimonial y penal en caso de incumplimiento o cumplimiento deficiente en sus deberes. Retiene o percibe esencialmente en interés del Fisco y cuando ingresa los fondos, dicho pago es imputado, desde el punto de vista impositivo, al contribuyente sin perjuicio de que lo libera de sus propias responsabilidades...” (confr. el dictamen del señor Procurador Fiscal cuyos fundamentos y conclusiones, en lo sustancial, fueron compartidos por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el pronunciamiento publicado en Fallos 306:1548 y CPE 642/2016/4/CA1, res. del 19/6/2018, Reg. Int. N° 438/2018 de esta Sala “B”).

De acuerdo con lo expresado por los párrafos que anteceden, los agentes de retención o de percepción “...constituyen una herramienta fundamental de información, recaudación y simplificación de las tareas propias de las Administraciones tributarias modernas. De tal forma, su exclusión del beneficio de la extinción de la acción penal por pago bien puede entenderse



como la necesidad de mantener incólume la amenaza penal, de forma tal de preservar la función de tales responsables por deuda ajena...” (SEQUEIRA, Marcos Alberto, *Régimen penal tributario. Ley 24.769 con la reforma de la ley 26.735*, La Ley, Buenos Aires, 2012, pág. 105).

11º) Que, por lo demás, corresponde recordar que, así como “... resulta propio del Poder Legislativo declarar la criminalidad de los actos, desincriminar otros e imponer penas...” (Fallos 301:341, entre muchos otros), también es facultad legislativa establecer los alcances y las condiciones de otorgamiento de las situaciones excepcionales de renuncia a la persecución penal que consagra y, de acuerdo con lo expresado por el considerando que antecede, no se advierte que la exclusión del delito de apropiación indebida de aportes del régimen excepcional de extinción de la acción previsto por el art. 16 del Régimen Penal Tributario establecido por el art. 279 de la ley 27.430, resulte irrazonable.

Asimismo, se advierte que aquella exclusión no se contrapone con los fines que se procuraron con la reforma legal que surgen del mensaje del Poder Ejecutivo N° 126/2017, por el cual se remitió al Congreso de la Nación el proyecto de ley que terminó sancionándose con el N° 27.430, mediante el cual se propició la modificación de la ley penal tributaria, con la redacción introducida por la ley 26.735, y se expresó, específicamente: “...En cuanto al régimen especial de extinción de la acción penal, mediante la cancelación de las obligaciones evadidas, se proyecta su aplicación únicamente a los delitos de evasión simple y agravada, tanto tributaria como previsional, y al aprovechamiento indebido de beneficios fiscales...”.

12º) Que, por lo tanto, de acuerdo a lo expresado por los considerandos que anteceden, corresponde analizar el planteo formulado por la defensa de RIVOTEL S.A. y de J. A. D., vinculado con la aplicación al caso de autos de las previsiones del art. 16 de la ley 24.769 (texto según la redacción de la ley 26.735) que se encontraba vigente al momento de la comisión de los hechos indicados por el considerando 1º de esta resolución.



**13°)** Que, a tal fin, cabe señalar que de las constancias incorporadas al presente incidente a fs. 35, 37, 65/72 y 302/305 surgen las siguientes circunstancias de interés para la presente:

**a)** Respecto de las sumas retenidas en concepto de aportes destinados al Régimen Nacional de la Seguridad Social por los períodos **1/2015** y **12/2015** (\$135.453,13 y \$262.569,72; respectivamente) se informó que la persona de existencia ideal RIVOTEL S.A. se habría acogido a distintos planes de moratoria, los cuales habrían devenido caducos por falta de pago.

Por su parte, los montos retenidos en concepto de aportes al Régimen Nacional de Obras Sociales por los períodos mensuales aludidos (\$24.416,99 y \$47.446,20) fueron cancelados mediante dos pagos realizados el 25/02/2015 y el 10/02/2016, respectivamente.

**b)** Los importes retenidos por RIVOTEL S.A. destinados al Régimen Nacional de la Seguridad Social por los períodos mensuales **3/2016** y **4/2016** (\$175.194,23 y 166.634,52; respectivamente) fueron incluidos con fecha 11/09/2018 en el plan de pago K984870, el cual, conforme se informó, fue cancelado totalmente.

A su vez, las sumas de los aportes destinados al régimen de obras sociales por los períodos aludidos fueron abonados con fecha 28/04/2016 y 7/06/2016.

**c)** Con relación a la suma vinculada con los aportes previsionales del período fiscal **5/2016** (\$170.133,61), RIVOTEL S.A. efectuó dos pagos parciales el 16/05/2017 y el 8/06/2017 (por \$40.000 y \$10.000; respectivamente), mientras que la suma restante (\$120.133,61) fue incluida con fecha 24/11/2017 en el plan de facilidades de pago Nro. K195020, el cual habría sido cancelado totalmente.

A su vez, el monto de los aportes retenidos presuntamente destinado al Régimen Nacional de Obras Sociales (\$30.400,14) fue cancelado mediante un pago efectuado el 14/06/2016.

**d)** Las sumas retenidas por RIVOTEL S.A. destinadas al Régimen Nacional de la Seguridad Social por el período mensual **6/2016** (\$255.172,55) fueron canceladas mediante un pago realizado el 12/10/2016.

Por su parte, las sumas destinadas al Régimen Nacional de Obras Sociales para el período aludido fueron canceladas totalmente el 12/07/2016.





e) El monto retenido correspondiente al período mensual **7/2016** (\$178.367,09) habría sido cancelado mediante cuatro pagos parciales, realizados entre el 24/11/2016 y el 22/12/2016.

Los aportes vinculados con el Régimen Nacional de Obras Sociales del período aludido fueron cancelados mediante un pago realizado el 29/08/2016.

f) La suma correspondiente a los aportes previsionales retenidos respecto del período mensual **8/2016** (\$206.832,84) fue cancelada totalmente mediante cuatro pagos bancarios, realizados entre el 22/11/2016 y el 10/02/2017.

Los aportes destinados al Régimen Nacional de Obras Sociales (\$37.020,44) fueron cancelados por un pago bancario efectuado el 30/09/2016.

g) Con relación a los aportes retenidos con destino al Régimen Nacional de la Seguridad Social por el período mensual **9/2016** (\$192.067,14), RIVOTEL S.A. habría realizado tres pagos parciales (con fechas 16/05/2017, 17/05/2017 y 8/06/2017), mientras que la suma restante fue regularizada mediante el plan de facilidades de pago K195020 (de fecha 24/11/2017), el cual habría sido cancelado en forma total por la contribuyente aludida.

Por su parte, el monto retenido correspondiente al Régimen Nacional de Obras Sociales fue cancelado mediante un pago bancario efectuado el 10/11/2016.

h) El monto de aportes previsionales vinculado con el período fiscal **10/2016** (\$195.215,12) fue incluido el 24/11/2017 en el plan de facilidades de pago K195020, el cual fue cancelado totalmente.

Por su parte, la suma adeudada en concepto de aportes destinados al Régimen Nacional de Obras Sociales fue cancelada mediante un pago bancario el 22/11/2016.

i) Con relación al período **11/2016** se informó que RIVOTEL S.A. incluyó la suma de aportes retenidos correspondiente al Régimen Nacional de la Seguridad Social (\$192.773,68) en el plan de facilidades de pago K195232 (de fecha 24/11/2017), mientras que la suma de aportes destinados al Régimen Nacional de Obra Social fue cancelada mediante un pago bancario realizado el 12/01/2017.

j) Respecto de la suma de aportes retenidos por el período fiscal **12/2016** (\$305.461,56) se encontraría corroborado que la persona de existencia



ideal denunciada efectuó un pago bancario el 8/06/2017 (por \$10.000), así como que el monto restante fue incluido en el plan de moratoria aludido por el punto anterior.

Por su parte, los aportes del Régimen Nacional de Obra Social para el período aludido fueron cancelados mediante un pago bancario realizado el 23/02/2017.

**k)** Respecto del monto retenido en concepto de aportes previsionales por el período fiscal **1/2017** (\$203.836,41), RIVOTEL S.A. habría realizado cuatro pagos parciales (de fecha 16/05/2017, 17/05/2017, 8/06/2017 y 14/07/2017; respectivamente) y la suma restante fue regularizada por el plan de facilidades de pago K195020 (de fecha 24/11/2017), el cual fue cancelado totalmente.

Por su parte, la suma retenida correspondiente a aportes destinados al Régimen Nacional de Obras Social fue cancelada mediante un pago bancario realizado el 9/03/2017.

**l)** La suma adeudada en concepto de aportes previsionales vinculada con los períodos fiscales **2/2017** (\$201.538,94) y **3/2017** (\$210.800,54) fue regularizada con fecha 24/11/2017 mediante el plan de facilidades de pago K195306.

Asimismo, las sumas de aportes destinados al Régimen Nacional de Obra Social para los períodos aludidos fueron canceladas mediante dos pagos bancarios realizados el 11/04/2017 y el 2/06/2017, respectivamente.

**m)** Con relación a los aportes retenidos con destino al Régimen Nacional de la Seguridad Social por el período mensual **4/2017** (\$219.148,37), RIVOTEL S.A. consolidó con fecha 24/11/2017 el plan de facilidades de pago K195306, el cual fue cancelado totalmente.

La suma de aportes de obra social para el período aludido fue cancelado mediante un pago bancario de fecha 29/06/2017.

**n)** Los montos de aportes destinados al Régimen Nacional de la Seguridad Social para los períodos fiscales **5/2017** (\$216.344,31), **6/2017** (\$322.984,47), **7/2017** (\$207.991,36) y **8/2017** (\$229.645,68), fueron regularizados el 27/03/2018 mediante el plan de facilidad de pago K483418, el cual, según informó el fisco, habría sido cancelado en forma total por la contribuyente en cuestión.



Por su parte, los aportes destinados al Régimen Nacional de Obras Sociales por los períodos aludidos fueron cancelados mediante pagos bancarios realizados el 3/08/2017, el 29/08/2017, el 29/09/2017 y el 1/11/2017, respectivamente.

o) Finalmente, se detalló que la suma de aportes previsionales correspondiente a los períodos fiscales **9/2017** (\$226.280,70) y **10/2017** (\$232.913,42) fueron cancelados por RIVOTEL S.A. mediante pagos realizados el 22/03/2018 y el 3/04/2018, respectivamente.

Las sumas retenidas para los períodos aludidos en concepto de aportes destinados al Régimen Nacional de Obra Social fueron canceladas mediante pagos bancarios efectuados el 29/11/2017 y el 23/01/2018.

**14º)** Que, por otro lado, el organismo recaudador cursó intimaciones de pago a la contribuyente RIVOTEL S.A. respecto de la totalidad de los períodos fiscales a los que se hizo alusión en forma precedente, las mismas se encuentran tituladas como *“Asunto: Fecha de corte de información... obligaciones tributarias y previsionales”* y por aquéllas el fisco le hizo saber al contribuyente que *“[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...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 precedentemente dará lugar al cobro total de lo adeudado, por la vía judicial...”* (confr. los documentos digitales incorporados el 31/08/2020 al presente incidente).

**15º)** Que, asimismo, el ente tributario informó que se iniciaron procesos ejecutivos a los fines de reclamar judicialmente el cobro de los aportes previsionales que habrían sido retenidos indebidamente por RIVOTEL S.A. por la totalidad de los períodos fiscales que conforman el objeto procesal de autos.

**a)** Período fiscal **1/2015**: el mandamiento de intimación de pago relacionado con los aportes previsionales habría sido diligenciado el 18/08/2015



(confr. fs. 60/61 del expediente principal y el documento del Sistema de Gestión Judicial denominado “*Digitalización de la investigación preliminar*”; se deja constancia que las fojas que se citarán a partir del punto siguiente corresponden, en todos los casos, a los autos principales).

**b)** Período fiscal **12/2015**: se habría diligenciado el mandamiento de intimación de pago respecto del saldo adeudado correspondiente a lo consignado en la declaración jurada del S.U.S.S. con fecha 8/05/2017 (confr. fs. 94/95).

**c)** Períodos fiscales **3/2016** y **4/2016**: se habría diligenciado el mandamiento de intimación de pago con fecha 8/05/2017 (confr. fs. 94/95).

**d)** Período fiscal **5/2016**: se habría diligenciado el mandamiento de intimación de pago con fecha 2/11/2016 (confr. fs. 66/67).

**e)** Período fiscal **6/2016**: se habría diligenciado el mandamiento de intimación de pago con fecha 27/09/2016 (confr. fs. 62/63).

**f)** Períodos fiscales **7/2016** y **8/2016**: se habría diligenciado el mandamiento de intimación de pago con fecha 2/11/2016 (confr. fs. 75/76).

**g)** Períodos fiscales **9/2016**, **10/2016** y **11/2016**: se habría diligenciado el mandamiento de intimación de pago correspondiente a los períodos en cuestión el 20/03/2017 (confr. fs. 88/89).

**h)** Período fiscal **12/2016**: se habría diligenciado el mandamiento de intimación de pago correspondiente el 8/05/2017 (confr. fs. 94/95).

**i)** Períodos fiscales **1/2017** y **2/2017**: se habría diligenciado el mandamiento de intimación de pago el 25/04/2017 (confr. fs. 104/105).

**j)** Período fiscal **3/2017** y **4/2017**: se habría diligenciado el mandamiento correspondiente el 4/08/2017 (confr. fs. 112/113).

**k)** Período fiscal **5/2017**: el mandamiento en cuestión habría sido diligenciado el 31/10/2017 (confr. fs. 114/115).

**l)** Período fiscal **6/2017**: el mandamiento de intimación de pago fue diligenciado el 5/10/2017 (confr. fs. 3/3 vta. y 119/120).

**m)** Período fiscal **7/2017**: el mandamiento habría sido diligenciado el 28/11/2017 (confr. fs. 121/122).

**n)** Período fiscal **8/2017**: el mandamiento de intimación de pago en cuestión habría sido diligenciado el 1/2/2018 (confr. fs. 123/124).



o) Períodos fiscales **9/2017** y **10/2017**: los mandamientos de intimación de pago vinculados con estos períodos habrían sido diligenciados el 24/04/2018 (confr. fs. 125/129).

Corresponde señalar que, con excepción del período fiscal **6/2017**, de la documentación compulsada no se advierte que se hayan recabado las copias de los mandamientos de intimación de pago a los efectos de establecer fehacientemente la fecha de su diligenciamiento, sino que, los datos relativos a los mismos surgen de las constancias acompañadas por el fisco -planillas denominadas “*Datos de la Boleta de Deuda*”- con relación a la tramitación de los respectivos juicios ejecutivos iniciados a RIVOTEL S.A. Sin perjuicio de lo cual, los datos consignados en aquellas planillas, al menos en lo atinente a la existencia de los juicios ejecutivos, el número de los expedientes, el juzgado federal de la seguridad social que intervino en los mismos, así como la fecha de los actos procesales relevantes (inicio, primer decreto, sentencia, etcétera) se corresponde con la información de acceso público que se encuentra disponible para su consulta en el sistema de gestión judicial “*lex100*” (confr. expedientes CSS 16166/2015, CSS 16230/2017, CSS 73994/2016, CSS 69867/2016, CSS 78324/2016, CSS 1897/2017, CSS 23497/2017, CSS 66185/2017, CSS 92538/2017, CSS 97917/2017, CSS 110617/2017, CSS 118077/2017, CSS 133658/2017 y CSS 138709/2017).

**16°)** Que, a su vez, es de destacar que, del total de las órdenes de intervención o de inspección generadas por el organismo fiscal respecto de RIVOTEL S.A., solo las O.I. Nos. 1248674 y 1585204 podrían resultar de interés para la presente, toda vez que las restantes fueron tramitadas en forma previa a los hechos de autos (confr. fs. 214/219 del expediente principal). La primera de las actuaciones aludidas fue generada el 17/07/2018 por la Dirección General de Recursos de la Seguridad Social y, en la misma, la persona de existencia ideal imputada habría presentado descargo el 25/07/2018. Por su parte, la O.I. 1585204 fue generada el 17/04/2017 y el descargo en cuestión fue interpuesto el 28/02/2018, sin embargo se informó que esta inspección se habría limitado a la verificación del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto a las Ganancias (confr. fs. 220 y 292 del legajo principal). Igualmente, se hizo saber la existencia de una inspección de “*Controles de Facturación y Registración*”



llevada a cabo entre el 18/05/2018 y el 31/12/2018 (confr. fs. 216 de los autos principales).

Por su parte, el expediente principal al cual corresponde este incidente se formó el 24/10/2018, mientras que las personas imputadas en autos se presentaron a estar a derecho y designaron letrado defensor el 22/04/2019 (confr. fs. 461 de los autos principales).

**17º)** Que, establecido el marco fáctico pertinente para ponderar la solicitud de extinción de la acción penal por pago formulada por la defensa, es de destacar que se encontraría corroborado que RIVOTEL S.A. suscribió el plan de pagos H656695 con relación a la deuda registrada por la retención indebida presunta de los aportes previsionales correspondientes al período fiscal **1/2015**. El plan aludido fue reformulado en tres oportunidades, siendo que, conforme lo detalló la A.F.I.P., el último de los regímenes de moratoria suscriptos, Nro. J448594, habría caducado el 18/09/2017, al respecto el fisco puntualizó que aquel plan *“a la fecha no se encuentra reformulado”* (confr. fs. 157/158 del presente incidente digital).

Asimismo, con relación al período fiscal **12/2015** se informó que la contribuyente imputada en autos suscribió, respecto de la suma retenida en concepto de aportes previsionales, el plan de facilidades de pago I196375, el cual habría sido declarado caduco por falta de pago (confr. fs. 122/123 y 190 del presente incidente).

Por lo tanto, la afirmación del recurrente en cuanto sostuvo que RIVOTEL S.A. canceló los planes de pago vinculados con los períodos fiscales aludidos, no encuentra correlato con lo informado por el fisco. En este sentido, si bien la defensa indicó por el recurso de apelación *“sub examine”* y por el memorial presentado en la oportunidad de la audiencia del art. 454 del C.P.P.N. que solicitaría a su pupilo procesal que recabe los comprobantes destinados a acreditar la cancelación de los períodos fiscales en cuestión, aquella documentación no fue aportada.

**18º)** Que, en función de lo expuesto, la resolución apelada en cuanto dispuso rechazar la excepción de falta de acción por pago formulada con relación a los períodos aludidos (**1/2015** y **12/2015**) se encuentra ajustada a derecho y a las constancias obrantes en la causa, al menos hasta el momento,



toda vez que las deudas previsionales en cuestión no habrían sido canceladas en forma total por la contribuyente.

19º) Que, respecto de los períodos fiscales restantes que conforman el objeto procesal de la causa principal, los cuales habrían sido cancelados por RIVOTEL S.A., a fin de analizar si el instituto establecido por el art. 16 de la ley 24.769, según la ley 26.735, es aplicable al caso de autos, corresponde hacer algunas consideraciones.

Por el dictado de la ley 26.735 se introdujeron importantes modificaciones al régimen penal tributario vigente hasta entonces, entre las que se destaca la introducida por el artículo 16 de la ley 24.769, por la cual se sustituyó la posibilidad de extinguir por pago la acción penal con relación a algunos de los delitos previstos por aquel régimen, incorporándose en su lugar, como excusa absolutoria, la regularización espontánea de las obligaciones evadidas.

20º) Que, por el artículo 16 de la ley 24.769 (texto según ley 26.735), aplicable a este caso, se introdujo una excusa absolutoria post delictual y se estableció que, para que la misma pueda tener operatividad, es necesario que el sujeto obligado regularice “*espontáneamente*” su situación, dando cumplimiento a las obligaciones evadidas.

21º) Que, una conducta es espontánea cuando la voluntariedad de la ejecución de la misma encuentra motivación en el impulso propio de quien la ejecuta, con las precisiones que se efectúan a continuación.

22º) Que, a partir de lo establecido precedentemente, el legislador pudo dejar libradas al criterio del intérprete las circunstancias por las cuales desaparece la espontaneidad en el obrar en un caso concreto, mas no quiso dejar la cuestión abierta a criterios interpretativos y, por el mismo artículo 16 de la ley 24.769 (texto según la ley 26.735) indicó que habrá actuar espontáneo del sujeto obligado “...**siempre que** su presentación no se produzca a raíz de una inspección iniciada, observación de parte de la repartición fiscalizadora o denuncia presentada...” (el resaltado corresponde a la presente resolución).



23º) Que, consecuentemente, y si bien con relación a esta cuestión no resultó precisa la previsión legal, corresponde concluir que el sujeto obligado no actúa espontáneamente cuando se acredita que, con anterioridad a regularizar su situación, **estuvo en conocimiento** del inicio de una inspección, de la formulación de alguna observación por parte del organismo fiscalizador, de la radicación de una denuncia que se vincule directa o indirectamente con el mismo, o de un acto equiparable a éstos en sus efectos.

Esto es así pues el mero acaecimiento de alguno de los hechos contemplados legalmente no sería indicativo inequívocamente de una falta de espontaneidad en el actuar del sujeto obligado, de no acreditarse su debida notificación.

24º) Que, ahora bien, es de destacar que, a diferencia de lo expuesto por el juzgado de la instancia anterior, de la lectura del texto de las notificaciones a las que se hizo alusión por el considerando 14º de la presente, se advierte que por aquéllas se hace saber a la contribuyente que ha operado el vencimiento del plazo para ingresar los importes retenidos de acuerdo a las declaraciones juradas presentadas por RIVOTEL 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.

Por lo tanto, 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.

25º) Que, sin perjuicio de lo establecido por el considerando anterior, de las constancias de autos surge que los aportes previsionales retenidos presuntamente por los períodos fiscales mensuales **3/2016, 4/2016, 5/2016, 6/2016, 7/2016, 8/2016, 9/2016, 10/2016, 11/2016, 12/2016, 1/2017,**





2/2017, 3/2017, 4/2017, 5/2017, 6/2017, 7/2017 y 8/2017 habrían sido cancelados totalmente por la contribuyente RIVOTEL S.A. luego de que fueran diligenciados los correspondientes mandamientos de intimación de pago en el marco de los procesos ejecutivos iniciados con relación a las deudas previsionales en cuestión (confr. el considerando 13°, puntos “b” a “n” y el considerando 15°, puntos “c” a “n”, de la presente).

En consecuencia, “*el cumplimiento de las obligaciones evadidas*” por RIVOTEL S.A. con relación a los períodos fiscales indicados por el párrafo anterior no habría sido efectuado “...espontáneamente...”, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada por los motivos expresados por la presente.

26°) Que, en sentido contrario, se advierte que los montos retenidos correspondientes a los períodos fiscales 9/2017 y 10/2017 habrían sido cancelados en forma total por RIVOTEL S.A. en forma previa a la fecha en que se habrían diligenciado los mandamientos de intimación de pago a los que se hiciera alusión por el considerando 15°, punto “o”, de la presente y, a su vez, no surge de las constancias compulsadas que el ente fiscal haya iniciado una inspección o verificación vinculada con la retención de aportes destinados al S.U.S.S. en relación con aquellos períodos (confr. fs. 125/130, 214/220 y 292 de los autos principales), en consecuencia, la cancelación de los mismos podría haber sido realizada de manera espontánea de conformidad con lo regulado por el art. 16 del Régimen Penal Tributario vigente a la fecha de consumación de aquellos sucesos delictivos presuntos.

Por lo tanto, corresponde revocar la resolución apelada en cuanto se dispuso no hacer lugar a la excepción de falta de acción por pago con relación a los períodos fiscales 9/2017 y 10/2017.

27°) Que, sin perjuicio de lo establecido por la presente, toda vez que, de la información obrante en este incidente se advierte que los montos adeudados en concepto de aportes destinados al Sistema Único de la Seguridad Social correspondientes a la mayoría de los períodos fiscales mensuales que conforman el objeto procesal de la causa habrían sido cancelados totalmente en forma previa a la entrada en vigencia de la ley 27.562, corresponde encomendar al juzgado de la instancia anterior para que examine la vigencia de la acción

penal emergente de los sucesos de autos en función de la aplicación eventual al caso de los beneficios establecidos por el art. 10 de la ley 27.541 (texto según ley 27.562).

Por ello, **SE RESUELVE:**

**I. CONFIRMAR PARCIALMENTE** la resolución apelada por los fundamentos expuestos por este pronunciamiento y con el alcance establecido por los considerandos **18°** y **25°** del mismo. **CON COSTAS** (arts. 530 y 531 del C.P.P.N.).

**II. REVOCAR PARCIALMENTE** la resolución apelada en los términos y con el alcance establecido por el considerando **26°** de la presente. **SIN COSTAS** (arts. 530 y 531 del C.P.P.N.).

**III. ENCOMENDAR** al juzgado de la instancia anterior en los términos del considerando **27°** de la presente.

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 junto con los autos principales y la documentación reservada por la secretaría.

Firman los suscriptos por encontrarse vacante la vocalía restante de esta Sala.