

LEGAJO DE APELACIÓN EN CAUSA CPE 970/2017, CARATULADA: “LATIN MARKETING S.A. SOBRE INFRACCIÓN LEY 24.769”. J.N.P.E. N° 11, SECRETARÍA N° 22 (CAUSA CPE 970/2017/5/CA1, ORDEN N° 30.091, SALA “B”).

Buenos Aires, de junio de 2021.

VISTOS:

El recurso de apelación interpuesto por la defensa de A. D. P. E. con fecha 31/08/2020 contra los puntos dispositivos XII y XIII de la resolución dictada en el expediente principal con fecha 25/08/2020, por los cuales se dispuso el auto de procesamiento del nombrado por considerarlo “*prima facie*” autor penalmente responsable del delito tipificado por el art. 9 de la ley 24.769 (texto según ley 26.735), así como por el art. 7 del Régimen Penal Tributario sancionado por la ley 27.430, y se ordenó trabar un embargo sobre los bienes de aquél hasta alcanzar la suma de noventa y ocho millones de pesos (\$ 98.000.000).

Los recursos de apelación interpuestos por el señor fiscal interviniente ante la instancia anterior y por la parte querellante (A.F.I.P.), ambos con fecha 31/08/2020, contra los puntos dispositivos I, II y III de la resolución dictada en el expediente principal con fecha 25/08/2020, por los cuales se dispuso el auto de sobreseimiento parcial de R. O. T., de J. H. R. y de A. D. P. E.

El recurso de apelación interpuesto por la defensa de R. O. T. con fecha 31/08/2020 contra la resolución dictada en el marco del legajo principal con fecha 25/08/2020, por la cual se dispuso el auto de procesamiento del nombrado por considerarlo “*prima facie*” autor penalmente responsable del delito tipificado por el art. 9 de la ley 24.769 (texto según ley 26.735), y se ordenó trabar un embargo sobre los bienes de aquél hasta alcanzar la suma de diez millones de pesos (\$ 10.000.000).

El recurso de apelación interpuesto por la defensa de J. H. R. con fecha 31/08/2020 contra la resolución dictada en el expediente principal con fecha 25/08/2020, por la cual se dispuso el auto de procesamiento del nombrado por considerarlo, “*prima facie*”, autor penalmente responsable del delito tipificado por el art. 9 de la ley 24.769 (texto según ley 26.735), así



como por el art. 7 del Régimen Penal Tributario sancionado por la ley 27.430, y se ordenó trabar un embargo sobre los bienes de aquél hasta alcanzar la suma de noventa millones de pesos (\$ 90.000.000).

El escrito presentado por el señor fiscal general de cámara en el marco del presente incidente, con fecha 15/09/2020, por el cual se mantuvo el recurso interpuesto por el fiscal de la instancia anterior.

Los memoriales presentados en el presente incidente por los cuales el señor fiscal general de cámara, la defensa de A. D. P. E., la defensa de J. H. R., la defensa de R. O. T. y la representación de la parte querellante (A.F.I.P.) informaron por escrito en la oportunidad prevista por el art. 454 del C.P.P.N.

Y CONSIDERANDO:

1º) Que, conforme surge del pronunciamiento recurrido el objeto procesal de autos se encuentra delimitado a “...la presunta omisión de depositar, dentro de los plazos legales correspondientes, las retenciones practicadas a los empleados de LATIN MARKETING SA en concepto de aportes destinados al Sistema Único de la Seguridad Social (Régimen Nacional de Seguridad Social y Régimen Nacional de Obras Sociales, según el caso) en los periodos mensuales 06/2014 a 09/2014 y 11/2014 a 04/2015, 05/2015 a 12/2015, 01/2016 a 12/2016, 01/2017 a 12/2017, 01/2018, 02/2018, 04/2018 y 06/2018, por las sumas de \$56.738,64, \$132.299,75, \$235.975,61, \$323.840,43, \$456.797,52, \$737.913,48, \$605.579,22, \$534.941,71, \$474.222,23, \$140.353,91, \$63.316,74, \$306.257,24, \$414.482,67, \$580.757,02, \$282.931,54, \$538.041,61, \$456.699,42, \$676.166,10, \$670.108,12, \$37.345,19, \$654.211,22, \$419.507,99, \$581.317,18, \$764.433,76, \$601.397,20, \$597.693,99, \$630.621,31, \$622.139,02, \$619.680,51, \$863.463,41, \$670.525,26, \$848.118,24, \$743.666,58, \$724.191,03, \$1.036.494,52, \$1.754.519,43, \$1.318.526,11, \$1.377.488,58, \$1.324.795,96, \$1.319.448,78, \$1.580.382,83, \$2.226.684,83, \$1.532.233,69, \$1.457.345,86, \$1.227.568,53, \$1.534.106,57...” (confr. el considerando 1º de la resolución apelada).

2º) Que, por el pronunciamiento recurrido, en cuanto interesa a la presente, el señor juez a cargo de la instancia anterior, dispuso lo siguiente:



a) El auto de sobreseimiento parcial de R. O. T. “con relación a la presunta omisión de depósito, dentro de los diez días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, de las retenciones practicadas a los empleados de LATIN MARKETING SA (CUIT N° 30-71412086-3) en concepto de aportes destinados al Sistema Único de la Seguridad Social en el período mensual 06/2014...”, dado que aquel suceso delictivo presunto no encuadra en una figura legal -art. 336, inc. 3°, del C.P.P.N.- (punto dispositivo I).

b) El auto de sobreseimiento parcial de J. H. R. “con relación a la presunta omisión de depósito, dentro de los diez días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, de las retenciones practicadas a los empleados de LATIN MARKETING SA (CUIT N° 30-71412086-3) en concepto de aportes destinados al Sistema Único de la Seguridad Social en los ejercicios mensuales 5/2015 y 2/2016...”, toda vez que aquel suceso delictivo presunto no encuadra en una figura legal -art. 336, inc. 3°, del C.P.P.N.- (punto dispositivo II).

c) El auto de sobreseimiento parcial de A. D. P. E. “con relación a la presunta omisión de depósito, dentro de los diez días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, de las retenciones practicadas a los empleados de LATIN MARKETING SA en concepto de aportes destinados al Sistema Único de la Seguridad Social (Régimen Nacional de Seguridad Social y Régimen Nacional de Obras Sociales, según el caso) en los periodos mensuales 6/2014, 5/2015 y 2/2016...”, porque aquel hecho no encuadra en una figura legal -art. 336, inc. 3°, del C.P.P.N.- (punto dispositivo III).

d) El auto de procesamiento de R. O. T. “...por considerarlo ‘prima facie’ autor penalmente responsable (arts. 45 del Código Penal y 14, primer párrafo, de la ley 24.769) del delito previsto por el artículo 9 de la ley 24.769 (texto según ley 26.735), con relación a la presunta omisión de depósito, dentro de los diez días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, de las retenciones practicadas a los empleados de LATIN MARKETING SA...en concepto de aportes destinados al Sistema Único de la Seguridad Social (Régimen Nacional de Seguridad Social y Régimen Nacional de Obras Sociales, según el caso), durante los periodos 07/2014 a 09/2014 y 11/2014 a 04/2015, hechos que concurren entre sí en forma real (arts. 55 del CP)...” y el embargo de los bienes del nombrado hasta cubrir la suma de diez millones de pesos (puntos dispositivos VIII y IX).



e) El auto de procesamiento de J. H. R. “...por considerarlo ‘prima facie’ autor penalmente responsable (arts. 45 del CP; 14, primer párrafo, de la ley 24.769; y 13, primer párrafo, del Régimen Penal Tributario creado por la ley 27.430) del delito previsto por el artículo 9 de la ley 24.769 (texto según ley 26.735) y por el artículo 7° del Régimen Penal Tributario creado por la ley 27.430, con relación a la presunta omisión de depósito, dentro de los plazos legales, de las retenciones practicadas a los empleados de LATIN MARKETING SA...en concepto de aportes destinados al Sistema Único de la Seguridad Social (Régimen Nacional de Seguridad Social y Régimen Nacional de Obras Sociales, según el caso) en los periodos mensuales 04/2015, 06/2015 a 12/2015, 01/2016, 03/2016 a 12/2016, 01/2017 a 12/2017, 01/2018, 02/2018, 04/2018 y 06/2018, hechos que concurren entre sí en forma real (arts. 55 del CP)...” y el embargo sobre los bienes de aquél hasta cubrir la suma de noventa millones de pesos (puntos dispositivos X y XI).

f) El auto de procesamiento de A. D. P. E. “...por considerarlo ‘prima facie’ autor penalmente responsable (arts. 45 del CP; 14, primer párrafo, de la ley 24.769; y 13, primer párrafo, del Régimen Penal Tributario creado por la ley 27.430) del delito previsto por el artículo 9 de la ley 24.769 (texto según ley 26.735) y por el artículo 7° del Régimen Penal Tributario creado por la ley 27.430, con relación a la presunta omisión de depósito, dentro de los plazos legales, de las retenciones practicadas a los empleados de LATIN MARKETING SA (CUIT N° 30-71412086-3) en concepto de aportes destinados al Sistema Único de la Seguridad Social (Régimen Nacional de Seguridad Social y Régimen Nacional de Obras Sociales, según el caso) en los periodos mensuales 07/2014 a 09/2014 y 11/2014 a 04/2015, 06/2015 a 12/2015, 01/2016, 03/2016 a 12/2016, 01/2017 a 12/2017, 01/2018, 02/2018, 04/2018 y 06/2018, hechos que concurren entre sí en forma real (arts. 55 del CP)...”, así como el embargo sobre los bienes del mismo hasta cubrir la suma de noventa y ocho millones de pesos (puntos dispositivos XII y XIII).

3°) Que, el señor fiscal interviniente ante la instancia anterior recurrió los puntos dispositivos I, II y III de la decisión del juzgado “a quo” con sustento en la Resolución P.G.N. N° 18/2018, por la cual el Procurador General de la Nación Interino instruyó a todos los agentes integrantes del Ministerio Público Fiscal a asumir la interpretación señalada por la Resolución P.G.N. N°



5/12, y en consecuencia, a que se opongan a la aplicación retroactiva de la ley 27.430 en cuanto dispone aumentos de las sumas de dinero que establecen un límite a la punibilidad de los delitos tributarios y de contrabando (confr. fs. 1353/1355 de los autos principales).

4º) Que, el representante de la querella (A.F.I.P.) se agravió de los puntos dispositivos I, II y III de la resolución recurrida por estimar que “...*en relación a la aplicación que hace el Juzgado del artículo 2do del C. penal, esta Administración sostiene que al respecto deberán tenerse en cuenta y a estos fines, los lineamientos interpretativos expuestos por el Señor Procurador General... en la Resolución PGN N° 18/18... en relación a...los nuevos montos establecidos en la Ley 27.430*” (confr. fs. 1356/1362 del expediente principal).

5º) Que, por su parte, con relación al auto de procesamiento dictado con relación a R. O. T., la defensa del nombrado expresó que LATIN MARKETING S.A. no efectuó la retención de las sumas destinadas al Sistema Único de la Seguridad Social, porque los fondos que poseía aquella empresa eran destinados a abonar otras obligaciones (como los sueldos de los empleados de la misma). En este sentido, se agravió de que se haya omitido valorar los peritajes contables aportados en autos, a partir de los cuales, refirió, se advertiría claramente que los fondos “...*que alega el fallo que existían a favor de ‘Latin Marketing’, claramente estaban comprometidos, sea cual fuere su modo de ser obtenidos (cediendo facturas, haciéndose del efectivo o transfiriendo para pagar)*”, así como, también, se agravió de que la señora juez “*a quo*” haya considerado que la presentación en concurso preventivo de LATIN MARKETING S.A. no resultaba demostrativo de que la contribuyente no podía cancelar las obligaciones tributarias en cuestión y que la fecha de cesación de pagos no implica que no podían enfrentar los compromisos previsionales, dado que, afirmó, aquella situación “*significa la imposibilidad fáctica de enfrentar los compromisos, sean cuales fueran sus acreedores, pues la indisponibilidad de fondos afecta a todos por igual*”.

Asimismo, la defensa señaló que el juzgado “*a quo*” reconoció la existencia de planes de pago suscriptos por la persona de existencia ideal aludida (vinculados con el 30% de la deuda previsional en cuestión), sin embargo, se

agravió de que la caducidad de los mismos no haya sido apreciada como un elemento para descartar la tipicidad de los sucesos investigados en autos.

Por otro lado, el recurrente afirmó que por el pronunciamiento cuestionado “...se construyó la presunta responsabilidad subjetiva de [R. O. T.], en base a cuestiones que...sólo pudo sustentar en la teoría de la responsabilidad objetiva”, dado que “...no existe ni un elemento, ni una prueba, ni un indicio siquiera remoto, de que [el nombrado] hubiera tomado una decisión o hubiera brindado alguna instrucción financiera o hubiera ejecutado algunas de las maniobras en base a las cuales no pudo pagarse la retención de cada período imputado”.

Finalmente, con relación al embargo dispuesto por el juzgado de la instancia anterior se agravió de que no se hayan tenido en cuenta “...los pagos realizados con los planes implementados...” y que “...se aplicaron montos por períodos por los que también fueron procesados otros acusados...duplicando así la garantía...”.

6º) Que, la defensa de J. H. R. expresó que por la resolución apelada se “...incurrió en múltiples desaciertos, no [se] consideró la prueba incorporada por [el nombrado], ni [se] practicó las diligencias probatorias sugeridas para probar la inocencia [del mismo]”, dado que el imputado aludido “...explicó que se fueron acumulando distintos factores que pusieron a [LATIN MARKETING S.A.] contra las cuerdas, que tornaron inviable la ecuación económico-financiera original, que le imposibilitaron cumplir con sus obligaciones y que derivaron, inexorablemente, en su concurso preventivo y en el cierre prácticamente definitivo de sus puertas”, lo cual permitiría acreditar que “la contribuyente jamás dispuso de fondos suficientes para cumplir en tiempo y forma con sus obligaciones impositivas” y por ende “...la existencia de la denominada ‘imposibilidad material’, entendiéndose por ello la situación en la cual la falta de pago de los tributos obedece a obstáculos insuperables...”.

A su vez, la defensa refirió que “el embargo dictado también es parte de los errores del fallo, pues no solo no se tuvieron en cuenta los pagos de los planes implementados, sino que, además, se superpuso el monto con el trabado a otro de los imputados...”.



7º) Que, la defensa de A. D. P. E. expresó que el pronunciamiento apelado es “erróneo” y “arbitrario”, lo cual, a criterio de aquella parte, “*impide considerarlo como un acto [jurisdiccional] válido...*”.

En el sentido aludido, el recurrente refirió que “[e]l único vínculo probado en la causa entre P. E. y Latin Marketing es el de asesor externo por prestación de servicios...”, así como que las declaraciones testificales y los demás elementos de prueba valorados por la señora juez “a quo” para concluir que el nombrado habría sido administrador de LATIN MARKETING S.A. resultan insuficientes para arribar a aquella conclusión.

Sumado a lo expuesto, la defensa agregó que las personas que prestaron declaración testifical en autos no hicieron referencia a que A. D. P. E. tuviera “...*injerencia de manera efectiva y directa en el giro diario de Latin Marketing como para ser responsable penalmente por una omisión de aportes de los empleados de dicha empresa [dado que] carecía de representación y de acceso material a las cuentas de banco y AFIP para poder determinar cualquier pago o declaración; claro está por ser ajeno a la sociedad...*”.

Finalmente, el apelante refirió que la resolución cuestionada en lo atinente al monto del embargo “...*se aparta de los requisitos de motivación que impone el art. 123 del C.P.P.N...*” y que la suma impuesta torna aquella medida de imposible cumplimiento.

8º) Que, con relación al auto de sobreseimiento parcial dictado respecto de R. O. T., de J. H. R. y de A. D. P. E. (puntos dispositivos I, II y III de la resolución apelada), cabe señalar que, por el Título IX de la ley 27.430 (publicada en el Boletín Oficial el 29/12/2017 y vigente desde el 30/12/2017), se derogó la ley 24.769 y se aprobó un nuevo Régimen Penal Tributario.

9º) 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 que se describen 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.

10°) Que, el art. 7 del Régimen Penal Tributario establecido por el Título IX de la ley 27.430 resulta aplicable al caso “*sub examine*” como consecuencia del principio de retroactividad de la ley penal más benigna por resultar una norma más beneficiosa para los imputados que el art. 9 de la ley 24.769, vigente al momento de la comisión presunta de los hechos de los que se trata.

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.

11°) Que, en efecto, por la norma transcrita por el considerando **9°** de la presente, se extendió el plazo a partir del cual adquiere relevancia penal la omisión del empleador de ingresar los aportes correspondientes al Sistema



Único de la Seguridad Social retenidos de las remuneraciones de los dependientes y se estableció en cien mil pesos (\$ 100.000) por período mensual el monto previsto como condición objetiva para punir comportamientos de aquel tipo.

En el caso, como surge de la reseña efectuada por el considerando 1° de la presente, los montos asociados a los períodos fiscales 6/2014 (\$ 56.738,64), 5/2015 (\$ 63.316,74) y 2/2016 (\$ 37.345,19) no superan la condición objetiva de punibilidad indicada por el párrafo anterior, y ni al momento de impugnar la decisión en examen, ni en la oportunidad prevista por el art. 454 del C.P.P.N., los representantes del Ministerio Público Fiscal o la parte querellante, efectuaron observación u objeción alguna en torno al alcance que, en cuanto a las sumas de dinero en principio retenidas y no depositadas, el tribunal de la instancia anterior dio a aquellos hechos.

12°) 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 doctrina constitucional reconocida 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 si es aceptable la aplicación retroactiva de la ley más benigna” (Gregorio BADENI, “Instituciones de Derecho Constitucional”, pág. 646, Ed. AD HOC, 1997).

Asimismo, por doctrina penal calificada 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.” (Sebastián SOLER, “Derecho Penal Argentino”, T. I, pág. 193, Ed. TEA, 1973; el resaltado corresponde a la presente).

13º) Que, lo establecido precedentemente es coincidente 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, 101/12, 254/12, 137/13, 50/13, 393/13, 406/13 y S.I.G.J. 18/14, entre muchos otros, de esta Sala “B”), en función de una postura interpretativa que también ha sido receptada por pronunciamientos de la Cámara Federal de Casación Penal (confr. C.F.C.P., Sala I, causa N° 16.739, “M., H. y OTRO S/ RECURSO DE QUEJA”, Reg. N° 20.526, rta. el 11/12/12; Sala II, causa N° 15.659, “M., M. y OTROS S/RECURSO DE CASACIÓN”, Reg. N° 30/13, rta. el 15/02/13; Sala III, causa N° 15.971, “Z., V. A. Y OTROS S/ RECURSO DE CASACIÓN”, Reg. N° 1376/12, rta. el 28/09/12, y Sala IV, causa N° 315/13, “C. G., A. 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 este 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: “...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 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 los recursos de apelación interpuestos por el señor agente fiscal de la instancia anterior y por el representante de la parte querellante, en tanto aquéllos 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 opongan a la aplicación retroactiva de la ley 26.735.

Tampoco fueron invocados, por los recursos de apelación del Ministerio Público Fiscal y de la parte querellante (A.F.I.P.), fundamentos novedosos que conduzcan a revisar el criterio establecido por esta Sala “B”, el cual, por lo demás, ha sido nuevamente compartido por la Cámara Federal de Casación Penal (confr., por citar pronunciamientos recientes: Sala I, causa N° FTU 1907/2019/CFC1, “B., J. N. S/ RECURSO DE CASACIÓN”, Reg. N° 1853/20, rta. el 21/12/20; Sala II, causa N° FBB 17790/2017/1/CFC1, “C., O. A. S/ RECURSO DE CASACIÓN”, Reg. N° 311/21, rta. el 17/03/21; Sala III, causa N° CPE 79/2019/1/RH1, “GB SECURITY S.R.L. S/ RECURSO DE CASACIÓN”, Reg. N° 315/21, rta. el 17/03/21; y Sala IV, causa N° FLP 64970/2019/CFC1, “AUTO-SERVICIO EL TRIANGULO S.A. S/ INF. LEY 24.769”, Reg. N° 224/21, rta. el 15/03/21).

14°) Que, por lo expresado por los considerandos anteriores, atento a la naturaleza que revisten tanto el principio de legalidad como sus excepciones cuando acarrear consecuencias más benignas para el imputado, corresponde confirmar los puntos dispositivos I, II y III del pronunciamiento apelado en cuanto por aquéllos se dispuso el auto de sobreseimiento parcial de R. O. T. (período fiscal 6/2014), de J. H. R. (períodos fiscales 5/2015 y 2/2016) y de A. D. P. E. (períodos fiscales 6/2014, 5/2015 y 2/2016).

15°) Que, en otro orden de ideas, con relación al agravio de la defensa de A. D. P. E. por el cual se descalifica como acto jurisdiccional válido el auto de procesamiento del nombrado, corresponde poner de resalto que por aquél no se hace más que reformular la posición de la defensa respecto de su



desacuerdo con lo resuelto por el juzgado de la instancia anterior, pues aquél se elabora sobre los mismos argumentos utilizados para dar sustento al recurso de apelación interpuesto.

Al respecto, según ha establecido este Tribunal en oportunidades numerosas, el postulado rector en lo que hace al sistema de las nulidades es el de la conservación de los actos. La interpretación de la existencia de aquéllas es restrictiva (confr. art. 2° del C.P.P.N.) y sólo procede la declaración cuando por la violación de las formalidades resulta un perjuicio real, actual y concreto para la parte que las invoca, y no cuando se plantean en el único interés de la ley o para satisfacer formalidades desprovistas de aquel efecto perjudicial (confr. Regs. Nos. 367/00, 671/00, 682/00, 1170/00 y 533/07, entre muchos otros, de esta Sala “B”).

16°) Que, sin perjuicio de la exigencia genérica de fundamentación de los autos que se prescribe por el art. 123 de la ley procesal, por el art. 308 del C.P.P.N. se disponen, específicamente, las formas que deben observarse para la validez de un auto de procesamiento.

Por lo tanto, es útil poner de relieve que, por el pronunciamiento cuestionado, se consignaron los datos personales de los imputados, se detallaron los hechos que se atribuyeron a aquéllos, se señalaron los elementos probatorios que sustentan la decisión adoptada, se expresaron los motivos de la decisión impugnada y se indicaron las calificaciones legales, “*prima facie*”, atribuibles a los hechos en principio atribuidos a los encartados, con cita de las disposiciones legales que se estimaron aplicables.

En consecuencia, corresponde establecer que en el caso se observaron las previsiones del art. 308 del C.P.P.N.

17°) Que, para que la nulidad de una resolución se produzca por causa de vicios de la fundamentación, aquélla debe mostrar omisiones sustanciales de motivación, o resultar autocontradictoria, o arbitraria por apartamiento de las reglas de la sana crítica, de la lógica, de la experiencia o del sentido común, o estar basada en apreciaciones meramente dogmáticas.

Estos defectos no se advierten en la resolución recurrida, que ofrece una motivación suficiente de lo decidido, independientemente de la coincidencia, o no, que se pueda tener con aquellas conclusiones.



Asimismo, por la normativa procesal vigente, en la etapa de instrucción los jueces no están obligados a tratar todos y cada uno de los elementos de prueba incorporados al legajo, ni todos los argumentos ofrecidos como descargo por el imputado, ni a disponer la producción de todas las medidas de prueba solicitadas por el imputado, sino sólo las que estimaran pertinentes a fin de “...comprobar si existe un hecho delictuoso mediante las diligencias conducentes al descubrimiento de la verdad (art. 193 del C.P.P.N.)” (confr. Regs. Nos. 663/01, 981/01, 598/04 y 458/14, entre otros, de esta Sala “B”).

18°) Que, por lo tanto, se advierte que, el agravio de la defensa de A. D. P. E. con relación a la supuesta fundamentación insuficiente de la resolución recurrida, sólo constituye una discrepancia con los criterios vinculados con la cuestión de fondo debatida en los autos principales y con las conclusiones a las cuales se arribó por la resolución apelada, sin que por aquella circunstancia se encuentre mérito suficiente para declarar la invalidez del auto de procesamiento examinado.

Las diferencias de criterio que tengan las partes con relación a la fuerza o al alcance probatorio de los elementos incorporados a la causa y a la idoneidad de aquéllos para generar la convicción suficiente que se exige para el dictado de un auto de procesamiento (art. 306 del C.P.P.N.) son materia de la discusión central del trámite del recurso de apelación, pero no implican la invalidez de la resolución recurrida, en los casos -como el que se presenta en el “*sub lite*”- en los cuales el auto impugnado cumple con los requisitos de motivación que se prescriben por la ley procesal vigente (confr. Reg. N° 923/03 y CPE 1074/2012/4/CA1, de fecha 6/5/2015, reg. interno N° 155/15, entre otros de esta Sala “B”).

19°) Que, ingresando al fondo de la cuestión traída a conocimiento, es de destacar que, de las constancias de la causa principal a la que corresponde este incidente y de la documentación reservada por la secretaría, surge que LATIN MARKETING S.A. revestía, a la época de los hechos investigados, la calidad de agente de retención de aportes con destino al Sistema Único de la Seguridad Social -confr. fs. 139/140 de los autos principales- y que habría registrado personal en relación de dependencia durante el período en cuestión



(confr. fs. 71/101 vta. de aquel expediente y las O.I. Nos. 1559964 y 169248, reservadas por la secretaría).

Asimismo, se encontraría acreditado que LATIN MARKETING S.A. habría practicado las retenciones sobre las remuneraciones de aquellos empleados en concepto de aportes al Sistema Único de la Seguridad Social. En este sentido, las retenciones sobre las remuneraciones de los empleados de la contribuyente en concepto de aportes, no sólo fueron discriminadas por los recibos de sueldo que fueron recabados por la instrucción -confr. fs. 141/157, 304/311 vta., 325/326, 354/356, 357/397, 412/434, 462/464 vta., 465/500, 564/582 vta., 583/585 y 588/620 de los autos principales-, sino que, además, la retención oportuna de las sumas de las que se trata fue exteriorizada al organismo recaudador por las respectivas declaraciones juradas del Sistema Único de la Seguridad Social correspondientes a los períodos mensuales involucrados (confr. fs. 141/157 del expediente principal, así como fs. 38/60 de la O.I. N° 1559964 y fs. 307/320 de la O.I. N°169248, reservadas por la secretaría).

Con relación a la retención de los aportes aludidos, es de destacar lo expuesto por el apoderado de aquella persona de existencia ideal ante el organismo recaudador con fecha 9/05/2017, quien refirió que: “...en el período desde 01/2014 hasta 12/2016 el contribuyente...abonó los sueldos en forma total mediante depósitos en cuentas sueldo, giros bancarios, giros de correo y efectivo dentro de los cuatro (4) días hábiles de acuerdo al plazo legal establecido y que **las retenciones correspondientes a los aportes del RNSS fueron practicadas al personal e ingresadas de acuerdo a las disponibilidades financieras de la empresa, sin tener en cuenta el plazo establecido por la AFIP, asimismo confeccionó planes de pago y/o efectuando pagos en efectivo a fin de cancelar dichas obligaciones [y] aclara que a la fecha la empresa presenta aportes impagos y que la misma procederá a ingresar dichos aportes a la mayor brevedad posible...**” (confr. fs. 139 de la orden de intervención N° 1559964; el resaltado corresponde a la presente).

Además, no es posible soslayar que LATIN MARKETING S.A. suscribió numerosos planes de pago -los que luego caducaron- con relación a las retenciones sobre las remuneraciones de los empleados de la contribuyente en concepto de aportes por varios de los períodos investigados (confr. fs. 15/23 de la O.I. N° 1559964), así como pagos parciales y que solicitó al fisco un “plan



especial de pago” con relación a la deuda vinculada con los períodos fiscales 12/2017 a 6/2018 (confr. fs. 239 de la O.I. N° 1692648), de modo que la efectiva realización de aquellas retenciones, al menos durante los períodos aludidos, no habría sido desconocida por quienes habrían sido directores, apoderados o personas con poder de decisión sobre el cumplimiento de las obligaciones de la persona de existencia ideal aludida.

20°) Que, en función de las constancias indicadas en forma precedente, no resultaría posible receptar favorablemente, al menos en esta instancia procesal, el argumento de defensa esgrimido por J. H. R. en cuanto a que las retenciones destinadas al Sistema Único de la Seguridad Social no habrían sido efectivamente practicadas pese a encontrarse discriminadas en los recibos de sueldo de los empleados de LATIN MARKETING S.A. y en las correspondientes declaraciones juradas presentadas ante el fisco.

21°) Que, asimismo, se encontraría probado que los montos retenidos en concepto de aportes al sistema mencionado habrían ascendido a sumas que superan el importe establecido como condición objetiva de punibilidad por el art. 9 de la ley 24.769, según la modificación efectuada por la ley 26.735, así como también el monto establecido a los mismos fines por el nuevo Régimen Penal Tributario aprobado por la ley 27.430 -\$132.299,75; \$235.975,61; \$323.840,43; \$456.797,52; \$737.913,48; \$605.579,22; \$534.941,71; \$474.222,23; \$140.353,91; \$306.257,24; \$414.482,67; \$580.757,02; \$282.931,54; \$538.041,61; \$456.699,42; \$676.166,10; \$670.108,12; \$654.211,22; \$419.507,99; \$581.317,18; \$764.433,76; \$601.397,20; \$597.693,99; \$630.621,31; \$622.139,02; \$619.680,51; \$863.463,41; \$670.525,26; \$848.118,24; \$743.666,58; \$724.191,03; \$1.036.494,52; \$1.754.519,43; \$1.318.526,11; \$1.377.488,58; \$1.324.795,96; \$1.319.448,78; \$1.580.382,83; \$2.226.684,83; \$1.532.233,69; \$1.457.345,86; \$1.227.568,53; \$1.534.106,57- , y que no se habría efectuado el depósito de las sumas retenidas después de transcurridos los diez (10) días hábiles de los vencimientos de los plazos establecidos al efecto previstos por el artículo 9 de la ley 24.769, ni en los treinta (30) días corridos desde aquellas fechas previstos por el régimen establecido por la ley 27.430 (confr. fs. 29/28, 209/215, 541/544 y 1040/1043 de los autos principales, así como los informes finales de



inspección correspondientes a las órdenes de intervención Nos. 1559964 y 1692648, reservadas por la secretaría)

22º) Que, a su vez, lo manifestado en carácter de descargo por R. O. T. con relación a que los fondos con los que contaba LATIN MARKETING S.A. eran destinados a abonar otras obligaciones de la misma, lo cual encontraría correlato con lo expresado por el apoderado de aquélla ante el fisco (confr. el considerando 19º, párrafo tercero, de la presente), implicaría, en principio, admitir la disponibilidad de dinero para efectuar las retenciones, así como que la contribuyente, voluntariamente, habría tomado la decisión de emplear aquel dinero para hacer frente a otras obligaciones vinculadas con el giro de aquélla.

23º) Que, cabe recordar que la obligación de depositar los aportes destinados al sistema de seguridad social proviene de la calidad de agente de retención de aquellos aportes. Por lo tanto, las sumas en principio retenidas, cuyo depósito se habría omitido, no constituirían fondos propios de los cuales podía disponerse libremente con la finalidad de solventar otras obligaciones de la sociedad (confr. Regs. Nos. 568/03, 636/03, 297/08, 218/11, 521/12, CPE 1074/2012/4/CA1, 06/05/15, Reg. Interno N° 155/15; CPE 2371/2011/3/CA1, 25/11/16, Reg. Interno N° 723/16 y CPE 832/2015/2/CA1, res. del 28/12/2017, Reg. Interno N° 961/17, entre otros, de esta Sala “B”).

Con respecto a lo expresado por el párrafo que antecede, 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 de 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”.

24º) Que, sin perjuicio de lo expuesto, es de destacar que, con relación a la disponibilidad de fondos verificada presuntamente respecto de LATIN MARKETING S.A., surge de lo actuado por el organismo recaudador que aquella persona de existencia ideal habría registrado un total de acreditaciones anuales en las cuentas bancarias de la misma de \$ 80.035.309 -año 2014-; \$ 118.546.633 -año 2015-; \$ 148.384.130 -año 2016- y \$ 56.940.022 -año 2017-, siendo que el total de las acreditaciones bancarias en aquel período (años 2014 a 2017) habría alcanzado la suma de \$ 403.906.094 (confr. fs. 13 de la actuación identificada como “Causa: CPE 970/2017 Anexo II”).

Asimismo, de la compulsa del desglose mensual de las acreditaciones bancarias registradas por la empresa aludida entre los años 2014 y 2016 se concluiría que las mismas habrían superado ampliamente el monto de los aportes retenidos y no depositados en cada período mensual investigado en autos, con excepción de los períodos mensuales 10/2016 y 11/2016 en los que los depósitos registrados fueron \$ 614.623 y \$ 976.932 (confr. fs. 14/16 de la documentación citada por el párrafo anterior; confr. también fs. 416/148 del legajo de Actuación de la AFIP correspondiente a la orden de intervención N° 1559964, reservado por la Secretaría).

Por lo demás, corresponde señalar que, entre los períodos mensuales 1/2014 y 12/2016 (con excepción de los períodos mensuales 8/2014, 9/2014, 7/2016 y 10/2016), LATIN MARKETING S.A. habría registrado saldos mensuales positivos en las cuentas bancarias de titularidad de la misma -correspondientes al Banco de Galicia, al Banco Santander Río y al Banco Supervielle- y que en los períodos mensuales 11/2014, 4/2015 y 5/2015, los saldos positivos registrados habrían superado incluso a las sumas retenidas en concepto de aportes destinados al Sistema Único de la Seguridad Social (confr. fs. 412 del legajo de Actuación de la AFIP correspondiente a la orden de intervención N° 1559964, reservado por la Secretaría).

En este sentido, lo expuesto por la defensa de R. O. T. en cuanto a que los saldos bancarios aludidos no se habrían hallado disponibles para cumplir



con el depósito tempestivo de las retenciones en cuestión, dado que los mismos se habrían encontrado comprometidos con anterioridad para cancelar otras obligaciones de LATIN MARKETING S.A., no fue circunstanciado suficientemente, ni se brindó mayor detalle al respecto, de manera que resulte factible corroborar debidamente aquella afirmación.

25º) Que, a su vez, de conformidad con lo indicado por la señora juez “*a quo*”, de la compulsa de los movimientos bancarios surge que LATIN MARKETING S.A. registró numerosas transferencias bancarias, retiros de efectivo, pagos de cheques y de obligaciones tributarias, así como de servicios (confr. fs. 176/400 y fs. 253/303 de los legajos de Actuación de la AFIP correspondientes a las órdenes de intervención Nos. 1559964 y 1692648, reservados por la secretaría).

26º) Que, igualmente, a partir de la compulsa de la cuenta de caja de LATIN MARKETING S.A. se encontraría acreditado que se habrían registrado saldos positivos durante los períodos fiscales 1/2014 a 12/2016 (confr. fs. 414 de la O.I. N° 1559964).

Asimismo, a fs. 89/95 vta. del legajo de Actuación de la AFIP correspondiente a la orden de intervención N° 1692648, se verificaría, entre el 1/01/2017 y el 28/2/2018 el asiento de distintas erogaciones como, por ejemplo, el pago de cheques, la extracción de sumas en efectivo, regalos empresariales, pagos a sindicatos y a empresas de servicios públicos, pagos de alquileres, entre otras cuestiones ajenas al pago de los sueldos de los empleados de LATIN MARKETING S.A.

27º) Que, por otro lado, entre los meses de enero y de mayo del año 2018, LATIN MARKETING S.A. cedió facturas de DANONE ARGENTINA S.A. a COOPERATIVA DE VIVIENDA CRED. Y CONS. LTA, operatoria que le habría reportado un ingreso neto a aquella empresa de \$ 26.759.199, 24 (confr. fs. 980/983 de los autos principales). Por otro lado, entre el 1/04/2018 y el 31/07/2018, la persona de existencia ideal denunciada en autos facturó servicios por \$ 62.000.000, aproximadamente (confr. fs. 982, 988/988 vta. y 1006/1007 de los autos principales).



Por lo tanto, con relación a los períodos fiscales aludidos por el párrafo anterior, se encontraría acreditado que LATIN MARKETING S.A. habría registrado ingresos suficientes, los que, en principio, le habrían permitido cumplir con el depósito de los montos retenidos, no obstante lo cual, las autoridades de aquella persona de existencia ideal habrían optado por cancelar otras obligaciones del giro empresarial.

28º) Que, a su vez, si bien LATIN MARKETING S.A. solicitó la apertura del concurso preventivo de la misma el 26/12/2017, el cual fue declarado abierto por el Juzgado Nacional en lo Comercial N° 31 el 2/03/2018, estableciéndose como fecha de cesación de pagos el 30/03/2017, en principio asiste razón a la señora juez “a quo” en cuanto expresó que, a partir de aquella circunstancia, en este caso, no resultaría posible concluir que la empresa aludida haya revestido una imposibilidad material para cumplir con el depósito de las sumas retenidas.

En este sentido, como se asentó por considerandos anteriores, se advierte que LATIN MARKETING S.A. continuó desarrollando la actividad comercial de tercerización de empleados, al menos, durante los años 2017 y 2018 (confr. 975/977), así como que efectuó distintas erogaciones que no estarían vinculadas con el pago de los sueldos de sus dependientes y, a su vez, recibió ingresos no bancarizados por sumas aproximadas a los cien millones de pesos.

29º) Que, por lo tanto, aun cuando LATIN MARKETING S.A. no se hubiera encontrado en una situación financiera favorable, como lo alegaron R. O. T. y J. H. R., a partir de la valoración conjunta y armónica de los elementos de prueba indicados por el pronunciamiento apelado, así como por la presente resolución, resultaría factible concluir que aquella empresa no habría revestido una imposibilidad material para cumplir con el depósito tempestivo de los aportes retenidos destinados al Sistema Único de la Seguridad Social.

En el sentido de lo expuesto, deviene pertinente recordar que “...lo que el delito requiere, por tratarse de un delito de omisión, es que los imputados hayan tenido la posibilidad de cumplir con la obligación de todos los empleadores de realizar aquellos depósitos en termino (posibilidad de actuar), aunque para ello haya sido necesario efectuar previsiones, y no que hayan

tenido excedentes de caja disponibles en las fechas establecidas para los depósitos, pues omite dolosamente tanto el que no cumple porque no quiere, pudiendo hacerlo, como el que no cumple como consecuencia de haber realizado gastos que le impidieron cumplir oportunamente con el mandato legal...” (confr. CPE 308/2013/13/CA5, res. del 15/08/2017, Reg. Interno N° 520/17; CPE 1627/2016/4/CA1, res. del 29/4/2019, Reg. Interno N° 264/19; y CPE 1003/2018/3/CA1, res. del 23/06/2020, Reg. Interno N° 260/20, entre otros, de esta Sala “B”).

30°) Que, asimismo, cabe hacer notar que la empresa denunciada fue constituida en el año 2002 bajo la denominación DANFLOR CHACABUCO S.A. -la cual fue modificada luego a DEL SUR AGRÍCOLA S.A.- y que el objeto social de la misma era la explotación de establecimientos agrícola ganaderos. Sin embargo, con fecha 31/07/2013, se celebró una asamblea general extraordinaria por la cual, la persona que ostentaba el cargo de presidente del directorio de la empresa, expresó que “...atento a no haber operado a la fecha la sociedad...y ante la posibilidad de iniciar una actividad vinculada al rubro de los servicios en especial de marketing, merchandising, publicidad y promociones propone que el objeto social sea modificado reflejando dicho objeto...”, así también se dispuso el cambio de la denominación social a LATIN MARKETING S.A. (confr. fs. 51/57 de los autos principales). En forma concomitante al cambio del objeto y de la denominación social, surge de la compulsas del padrón tributario de LATIN MARKETING S.A. que la misma registró el alta a los distintos regímenes tributarios (entre los que se cuenta “Aportes de la seguridad social ley 24241”) entre los meses de agosto y de septiembre del año 2013 (confr. fs. 1/4 confr. fs. 13 de la actuación identificada como “Causa: CPE 970/2017 Anexo II”). Asimismo, las primeras declaraciones juradas destinadas al S.U.S.S. habrían sido presentadas a finales del año 2013, mientras que el primer plan de pago suscripto por LATIN MARKETING S.A. en torno a este concepto data del 15/01/2014 y se vinculó con los aportes correspondientes al período fiscal 12/2013 (confr. fs. 14/15 de la O.I. N° 1559964).

Por lo tanto, toda vez que la omisión de depósito de los aportes destinados al Sistema Único de la Seguridad Social se habría verificado de manera contemporánea al inicio de la actividad comercial de LATIN



MARKETING S.A., tampoco resultaría posible receptar favorablemente lo expuesto por J. H. R. en cuanto a que el cumplimiento irregular de la empresa aludida habría acaecido con motivo de que “...se fueron acumulando distintos factores que pusieron a [LATIN MARKETING S.A.] contra las cuerdas...” (confr. fs. 1311/1318 de los autos principales).

31º) Que, en ese mismo orden de ideas, sumado a lo expuesto por el considerando anterior, es de destacar que la situación de irregularidad de la contribuyente vinculada con la falta de depósito de las sumas retenidas con destino al Sistema Único de Seguridad Social, se habría verificado ininterrumpidamente durante más de cuatro años -sin perjuicio de que algunos períodos mensuales no conforman el objeto procesal de autos-, lo que dejaría en evidencia que aquel proceder no habría estado motivado en un problema financiero puntual o específico, sino que habría constituido una forma habitual de la contribuyente de financiarse, cuanto menos parcialmente, mediante la omisión sistemática de los aportes retenidos a sus empleados.

Lo expuesto por el párrafo anterior adquiere relevancia al apreciar que la actividad comercial de la persona de existencia ideal consistía en “... poner a disposición de las empresas usuarias todo el personal que requieran para cubrir sus necesidades...” y que, por tal razón, “...no produce ni fabrica mercancías, siendo el pago de sueldos su mayor erogación” (confr. lo expuesto por el representante de LATIN MARKETING S.A. a fs. 139 de la O.I. N° 1559964).

Por lo tanto, a partir del análisis conjunto de los elementos de prueba indicados precedentemente resultaría factible concluir, con el alcance probatorio exigido para esta instancia del proceso que la omisión de depósito de los aportes en cuestión habría respondido a una decisión consciente de las autoridades de LATIN MARKETING S.A., dado que aquella conducta irregular se habría verificado de manera contemporánea al inicio de la actividad comercial y se habría mantenido casi ininterrumpidamente hasta el cese de la misma.

32º) Que, finalmente, a los efectos de ponderar acabadamente la situación financiera de LATIN MARKETING S.A. no es posible soslayar que, en el marco del concurso preventivo de la misma, el juzgado interviniente



remarcó “...el ostensible atraso y la desprolijidad en la registración contable [de la sociedad]”, así como “...serios actos y omisiones en la registración contable y social de la deudora que colisionan con el principio de cristalización de los activos y pasivos...sin que se pueda garantizar adecuadamente el interés de los acreedores y mantención de las fuentes de trabajo...” (confr. fs. 958/961 vta.).

Por su parte, los interventores administradores de la empresa destacaron que “...la concursada...presentó un proyecto de estados contables que no se ajustaba mínimamente a las normas profesionales vigentes...con groseros errores de exposición, de suma, carentes de firma del presidente de la sociedad y sin informe de auditoría”, así como que “[a] simple vista y primera vista...se observaron una cantidad innumerable de inconsistencias inadmisibles en cualquier ente y más aún para una sociedad en estado concursal...todo lo cual demuestra la liviandad con los que los Estados Contables fueron confeccionados, lo cual resulta conteste con el desapego evidenciado por la cesante en el cumplimiento de las normas legales de registración contable...”.

Asimismo, los interventores concluyeron que “...la sociedad concursada no ha cumplido con la solicitud oportunamente efectuada de intentar regularizar el funcionamiento de los órganos societarios...” y agregaron que “[e]l constante incumplimiento de los requisitos más mínimos para aprobar los Estados Contables del año 2017, como así también el hecho de informar sobre la insuficiencia patrimonial postconcursal **ponen de manifiesto o bien una grave negligencia en la administración y desidia por parte de los socios; o bien un manejo estratégico de la solución concursal...**” (confr. fs. 989/991 de los autos principales; el resaltado corresponde a la presente).

33°) Que, establecido lo anterior, es de destacar que este Tribunal advierte que los elementos de prueba incorporados actualmente al legajo principal al que corresponde este incidente constituyen un cuadro probatorio idóneo y suficiente para sustentar, con el alcance exigido por el art. 306 del C.P.P.N., la estimación provisoria de responsabilidad que se efectuó por la resolución apelada respecto de la participación culpable presunta atribuida a R. O. T. y a J. H. R. en los hechos por los cuales se dictó el auto de procesamiento de los nombrados (con la excepción de la intervención del primero de los



nombrados en el hecho vinculado con el período fiscal 4/2015, confr. “*infra*” considerando 43° de la presente).

34°) Que, en el sentido de lo expuesto precedentemente, y de conformidad con lo reseñado por el considerando 22° de la resolución recurrida (puntos “i” y “ii”), del legajo principal surge que R. O. T. fue presidente del directorio de LATIN MARKETING S.A. desde el 28/02/2014 hasta el 22/04/2015, fecha a partir de la cual ocupó ese cargo J. H. R. (confr. fs. 277/293 del expediente principal). Asimismo, los nombrados se encontraban indicados ante el fisco como administradores de la clave fiscal de aquella empresa (confr. fs. 6 y 138 de la O.I. N° 1559964).

Por su parte, R. O. T. se encontraba autorizado para operar en cuatro de las cinco cuentas bancarias de titularidad de aquella persona de existencia ideal (confr. fs. 160 de los autos principales) y otorgó un poder general de actuación a G. M., quien contestó los requerimientos del fisco en el marco de las fiscalizaciones cursadas a la firma (confr. fs. 61, 136/137, 139/140, 141/146, entre otras de la Actuación Nro. 16941-292-2017 reservada por la secretaría).

Por lo demás, corresponde destacar que R. O. T. fue vinculado al ejercicio de distintos cargos jerárquicos de LATIN MARKETING S.A., incluyendo la presidencia del directorio de aquella persona de existencia ideal y fue señalado como una de las personas que estuvo a cargo de la empresa hasta el arribo de J. H. R. al directorio de la misma (confr. fs. 324/326, 395/397, 412/414, 498/500, 579/582 vta., 585/587 y 617/620 de los autos principales).

Finalmente, J. H. R. fue señalado como presidente de la empresa denunciada y fue indicado como quien “*se encontraba a cargo del manejo de [LATIN MARKETING S.A.]*”, durante el período que ejerció aquel cargo (confr. fs. 462/464 vta. y fs. 579/582 vta.).

35°) Que, ahora bien, con respecto a los agravios de la defensa de R. O. T. relacionados con la falta de acreditación de la participación del nombrado en los hechos por los cuales se dictó el auto de procesamiento del mismo, sólo se aprecia que la invocación de la defensa del recurrente constituye una discrepancia de aquella parte con la valoración efectuada por el tribunal de la instancia anterior de los elementos de prueba incorporados al legajo principal,



los cuales resultan suficientes, al menos para este momento del proceso, para formar el convencimiento del juzgador con respecto a la probabilidad establecida por el art. 306 del Código Procesal Penal de la Nación, sobre la intervención del nombrado en los hechos “*prima facie*” ilícitos investigados.

36°) Que, corresponde memorar que por el art. 14 de la ley 24.769 (según ley 26.735) se dispone que “*Cuando alguno de los hechos previstos en esta ley hubiere sido ejecutado en nombre, con la ayuda o en beneficio de una persona de existencia ideal, una mera asociación de hecho o un ente que a pesar de no tener la calidad de sujeto de derecho las normas le atribuyan condición de obligado, la pena de prisión se aplicará a los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios, representantes o autorizados que hubiesen intervenido en el hecho punible inclusive cuando el acto que hubiera servido de fundamento a la representación sea ineficaz...*” (misma redacción se establece por el art. 13 del Régimen Penal Tributario introducido por la ley 27.430).

37°) Que, a fin de acreditar la intervención culpable de R. O. T. en los hechos en cuestión, si bien no resulta procedente fundar la estimación referente a la intervención en aquéllos exclusivamente sobre la base del cargo que el nombrado ocupaba en LATIN MARKETING S.A. al momento de los hechos, esto no implica que aquella circunstancia, conjuntamente con otras, no constituya un elemento relevante a los fines de sustentar la intervención objetada. Es decir, la insuficiencia de aquel dato objetivo para acreditar “*per se*” la participación culpable del nombrado no implica que deba soslayarse la utilidad que pudiese tener aquella información si es que, después de ser meritada junto a los demás elementos de prueba incorporados, contribuye a formar el grado de convicción requerido para este momento del proceso.

38°) Que, por lo tanto, a partir de la correlación de las circunstancias indicadas por el considerando 34° de la presente se evidenciaría que R. O. T. efectivamente habría intervenido en la dirección de LATIN MARKETING S.A. y, por lo tanto, no resulta verosímil la falta de participación alegada a su respecto por el recurrente.



En este sentido, sería irrazonable que quien se encontró a cargo de la dirección y de la administración de una sociedad que, como correctamente lo destacó la señora juez “*a quo*”, obtenía sus ganancias de la tercerización de servicios (y, por ende, los gastos operativos de la misma gravitaban casi exclusivamente en los sueldos de sus dependientes, concepto que abarca los aportes retenidos), cuyas relaciones laborales eran declaradas ante el organismo recaudador y que exteriorizó las retenciones correspondientes a los aportes con destino al Sistema Único de la Seguridad Social, tanto en las declaraciones juradas presentadas ante el organismo recaudador como en los respectivos recibos de sueldos -y, no obstante, no ingresó aquellos importes retenidos-, no tuviera conocimiento sobre el acaecimiento de la situación objetiva generadora del deber de actuar.

Conforme se expresó, por la posición en que R. O. T. se encontraba se verifica que aquél habría tenido el conocimiento sobre la capacidad de cumplir con la conducta debida de depositar los aportes retenidos y, sin embargo, habría optado voluntariamente por omitir aquella conducta y, eventualmente, por atender otras obligaciones comerciales, o de otro tipo, de la sociedad.

Las decisiones relacionadas con la gestión de una entidad como la empleadora del caso demandan reflexión y la adopción de mecanismos para su ejecución, se adoptan en el seno de los órganos de administración y de gobierno de la misma, cumpliéndose las formalidades establecidas en las normas societarias y mercantiles aplicables de acuerdo a su tipo y a su estructura, de modo que no es factible pensar que la toma de una decisión como es optar por afrontar ciertos pagos, por importantes que sean para la continuidad de la entidad, en vez de ingresar al Sistema Único de la Seguridad Social los aportes de los empleados en relación de dependencia, pudiera haberse adoptado (y llevado a cabo) sin la intervención de quienes se encontraban a cargo de LATIN MARKETING S.A.

39º) Que, por lo tanto, si se acepta que una persona ha cometido un hecho que, “*prima facie*”, se adecua a la descripción de una conducta sancionada por la ley penal, la impunidad sólo podría sustentarse en la correcta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por el derecho vigente (Fallos 274:487 y 293:101, entre otros), circunstancia que, por el momento y en



atención a lo establecido por los considerandos anteriores, no se encuentra probada en estas actuaciones.

40°) Que, finalmente, por la necesidad eventual de producir alguna medida de prueba, y por los resultados que aquélla pudiera traer aparejada en el futuro, no pueden soslayarse las conclusiones expresadas por la resolución recurrida y por los considerandos anteriores -que se basan en las constancias que actualmente se encuentran incorporadas a la encuesta-, ni se impide adoptar el temperamento que se establece por el art. 306 del ordenamiento adjetivo, pues por aquel ordenamiento se prevé el carácter provisorio, revocable y reformable del auto de procesamiento (art. 311 del C.P.P.N.), precisamente para que el juez pueda meritar aquellas circunstancias futuras en el supuesto en que se produjesen (confr. Regs. Nos. 1036/05, 132/08, 7/11, 379/11, 703/11, 762/11 y 161/12 de esta Sala “B”, entre muchos otros).

41°) En este sentido, este Tribunal ha establecido: “...*para el dictado del auto de procesamiento se requieren elementos de prueba por los cuales, al menos, se permita corroborar la existencia de un estado de probabilidad con respecto a la comisión del delito investigado, y a la participación culpable de los indagados por aquel hecho...*” (confr. Reg. N° 606/10 de esta Sala “B”, entre muchos otros).

42°) Que, por todo lo expresado, corresponde concluir que el auto de procesamiento dispuesto respecto de R. O. T. (períodos fiscales 07/2014 a 09/2014 y 11/2014 a 03/2015) y de J. H. R. (períodos fiscales 04/2015, 06/2015 a 12/2015, 01/2016, 03/2016 a 12/2016, 01/2017 a 12/2017, 01/2018, 02/2018, 04/2018 y 06/2018) resulta ajustado a derecho y a las constancias incorporadas actualmente al expediente principal y corresponde que sea confirmado.

43°) Que, sin perjuicio de lo expuesto, no se ajusta a derecho, ni a las constancias de la causa principal, el auto de procesamiento dictado respecto de R. O. T. con relación a la retención indebida de los aportes de los empleados en relación de dependencia de LATIN MARKETING S.A. destinados al Sistema Único de la Seguridad Social en el período fiscal 4/2015, toda vez que, a la fecha de consumación presunta del delito (22/05/2015), T. no ocupaba el



cargo de presidente del directorio de la empresa aludida, dado que había sido sustituido en el mismo por J. H. R. con fecha 22/04/2015 (confr. fs. 287/292 vta. y 1040 de los autos principales). Asimismo, no se advierte de las constancias de autos que R. O. T. se haya mantenido ligado a la administración de la persona de existencia ideal aludida luego de haber dejado de ejercer la función de presidente de aquélla.

Por lo tanto, corresponde revocar la resolución apelada en cuanto se dispuso el auto de procesamiento de R. O. T. con relación al suceso delictivo presunto mencionado por el párrafo anterior.

44°) Que, con respecto a lo establecido por el juzgado de la instancia anterior con relación a los embargos dispuestos, por lo manifestado por las defensas de R. O. T. y de J. H. R. no se demuestra la improcedencia concreta de lo expuesto al respecto por la resolución apelada en procura de garantizar las eventuales y diversas obligaciones que se imponen por el art. 518 del C.P.P.N. (confr. Regs. Nos. 266/03, 932/03 y 387/04, de esta Sala “B”), si se tienen en cuenta los importes supuestamente retenidos, el tiempo transcurrido desde aquellas retenciones, las eventuales actualizaciones que pudieran corresponder, las costas y los gastos del proceso (art. 533 del C.P.P.N.).

En este sentido, corresponde establecer que no se exige al juzgado “a quo” el cálculo exacto de las sumas que eventualmente correspondería ingresar, sino que basta efectuar una evaluación aproximada de aquellas sumas.

45°) Que, no obstante lo expuesto, en atención a lo establecido por el considerando 43° de la presente, corresponde reducir el monto del embargo dispuesto respecto de R. O. T. a la suma de nueve millones de pesos (\$ 9.000.000), la que cual se estima suficiente, en procura de garantizar las eventuales y diversas obligaciones que fueron aludidas por el considerando anterior.

46°) Que, con relación al auto de procesamiento dispuesto respecto de A. D. P. E. corresponde recordar que la señora juez “a quo” expresó que el nombrado, pese a que “no detentó cargo formal alguno en el órgano de administración de LATIN MARKETING S.A.”, tuvo por acreditado que el mismo poseía “injerencia en la dirección y toma de decisiones de la firma”.



En sustento de aquella afirmación, por el auto de mérito cuestionado se hizo referencia a las manifestaciones de dos empleados de LATIN MARKETING S.A. que prestaron declaración testifical en autos quienes, en lo que aquí importa, sostuvieron, con distinto grado de precisión, que A. D. P. E. sería, junto con un sujeto identificado como A. T., el “dueño” de la persona de existencia ideal aludida. Por otro lado, la señora juez “a quo” destacó la declaración testifical de C M. S. quien refirió que “...el manejo de la firma se encontraba a cargo de N. M., el ingeniero A. T. y A. P. E.”, así como que “[e]stos dos últimos, formaban parte del directorio y hasta donde tenía entendido eran los dueños de la [LATIN MARKETING S.A.]”.

Asimismo, por la resolución cuestionada se hizo alusión a que el domicilio de la consultoría de A. D. P. E. “aparece registrado tanto en dependencias públicas como privadas ya sea como domicilio legal, fiscal o declarado de LATIN MARKETING S.A.”.

Finalmente, en sustento del auto de procesamiento en cuestión se hizo referencia a la vinculación verificada presuntamente entre LATIN MARKETING S.A., TIEMPO LABORAL S.A. y CLEVERMAN S.R.L., así como los lazos que unirían A. D. P. E. con estas últimas dos personas de existencia ideal.

47º) Que, sin embargo, en sentido contrario a lo estimado por la señora juez “a quo”, no se advierte que, del análisis armónico y conjunto de los elementos de prueba incorporados a las actuaciones principales, resulte factible concluir, al menos por el momento y con el alcance probatorio que esta instancia demanda (art. 306 del C.P.P.N.), que A. D. P. E. haya intervenido culpablemente en los sucesos delictivos presuntos objeto de autos, dado que, en principio, no se encontraría rebatido suficientemente, ni acreditado lo contrario, lo expuesto por el nombrado en cuanto a que la relación del mismo con LATIN MARKETING S.A. se limitaba a un servicio de asesoría externa y, por lo tanto, no podría establecerse que el mismo habría participado de la administración de aquella persona de existencia ideal o que fuera “el dueño” de la misma.

48º) Que, en efecto, C. A. M. -director suplente de la empresa denunciada- manifestó al momento de prestar la declaración indagatoria que la actuación de “[A.] T. y [A. D.] P. E....en la firma se limitó únicamente a un



vínculo de asesoramiento externo...sin ninguna injerencia sobre la vida de la empresa” (confr. fs. 1244/1253 vta. del expediente principal) y N. M., quien ocupó el cargo de gerente de LATIN MARKETING S.A., refirió por la declaración testifical que se le recibió en los autos principales a los que corresponde la presente incidencia, que “...A. P. E. es un asesor de la compañía en lo que hace al aspecto financiero...” (confr. fs. 579/582 vta. de aquel expediente).

Por su parte, el carácter de administrador de hecho, o de “dueño” de LATIN MARKETING S.A., que el juzgado “a quo” le habría atribuido a A. D. P. E., no surge de las manifestaciones brindadas por el coimputado R. O. T. quien solamente mencionó a C. L. y a J. H. R. como responsables del devenir societario de LATIN MARKETING S.A., ni de las expresiones vertidas por este último en la oportunidad de realizar su descargo (confr. fs. 1261/1266 y 1280/1286 vta. de los autos principales).

49°) Que, igualmente, es de destacar que A. D. P. E. no poseía un cargo directivo o gerencial en LATIN MAKETING S.A., no se ha acreditado que fuera apoderado de aquella persona de existencia ideal, ni fue mencionado por ninguna de las actas de directorio acompañadas con relación a la empresa denunciada (confr. fs. 243/293 de los autos principales), así como tampoco figura indicado en la nómina de accionistas de la misma (confr. fs. 168 de aquel expediente).

A su vez, A. D. P. E. no se hallaba autorizado para operar en ninguna de las cuentas bancarias de LATIN MARKETING S.A. (confr. fs. 160 del expediente principal), así como tampoco aparece denunciado como administrador de clave fiscal de la persona de existencia ideal aludida ante las bases de datos del organismo recaudador (confr. fs. 6 y 138 de la O.I. N° 1559964).

Por otro lado, la figura de A. D. P. E. no surge de la compulsa de las órdenes de intervención Nos. 1559964 y 1692648, vinculadas con los sucesos de autos, así como tampoco se desprende de las constancias vinculadas con el proceso falencial de aquella persona de existencia ideal que fueron acompañadas a las presentes actuaciones (confr. fs. 951/1011 de los autos principales).



50º) Que, por lo tanto, aun cuando la relación de A. D. P. E. con LATIN MARKETING S.A. excediera a la de un asesor externo, a partir de los elementos de prueba recabados en autos -reseñados por el considerando anterior- no se encontraría acreditado, al menos por el momento, que el nombrado revistiera la capacidad de acción para procurar el cumplimiento tempestivo de las obligaciones omitidas que son objeto de pesquisa en autos, ni que hubiera prestado una colaboración penalmente relevante en aquellos sucesos delictivos presuntos con los alcances del art. 45 del C.P. o del art. 13 del Régimen Penal Tributario (ley 27.430).

51º) Que, en consecuencia, la resolución recurrida no se encuentra ajustada a derecho en cuanto por aquélla se decretó el auto de procesamiento de A. D. P. E., por lo que corresponde sea revocada.

52º) Que, con respecto al embargo dispuesto por el juzgado de la instancia anterior con relación a los bienes de A. D. P. E., en atención a la resolución a la cual corresponde arribar por la presente con relación al auto de procesamiento dictado respecto del nombrado, deviene innecesario ingresar en el análisis de los agravios invocados por el recurso de apelación interpuesto por la defensa de aquél contra el punto XIII de la resolución en examen, pues al haber el juzgado “a quo” dispuesto trabar un embargo sobre los bienes de P. E. como consecuencia del dictado del auto de procesamiento del mismo, la forma en la cual se resolverá por la presente con relación a aquel auto de mérito impone revocar también la decisión mencionada, por desaparecer el presupuesto procesal en el cual se sustentó, en el caso, el dictado de la medida cautelar de que se trata.

Por ello, **SE RESUELVE:**

I. CONFIRMAR lo dispuesto por los puntos dispositivos I, II y III de la resolución recurrida por los cuales se dictó el auto de sobreseimiento parcial de R. O. T., de J. H. R. y de A. D. P. E.. **CON COSTAS** a la parte querellante (arts. 530, 531 y 532 del C.P.P.N.).

II. CONFIRMAR PARCIALMENTE lo resuelto por el punto dispositivo VIII del pronunciamiento apelado por el cual se dictó el auto de



procesamiento de R. O. T., con el alcance establecido por el considerando 42° de la presente. **CON COSTAS** (arts. 530 y 531 del C.P.P.N.).

III. REVOCAR PARCIALMENTE lo resuelto por el punto dispositivo VIII del pronunciamiento recurrido en cuanto por aquél se dispuso el auto de procesamiento de R. O. T., con el alcance establecido por el considerando 43° de la presente. **SIN COSTAS** (arts. 530 y 531 del C.P.P.N.).

IV. MODIFICAR el monto del embargo dispuesto respecto de R. O. T., el cual se fija en la suma de nueve millones de pesos (\$ 9.000.000). **CON COSTAS**, en la medida de lo resuelto (arts. 530 y ccs. del C.P.P.N.)

V. CONFIRMAR lo dispuesto por los puntos dispositivos X y XI del pronunciamiento recurrido por los cuales se dictó el auto de procesamiento de J. H. R. y se dispuso trabar un embargo sobre los bienes del nombrado. **CON COSTAS** (arts. 530 y 531 del C.P.P.N.).

VI. REVOCAR lo dispuesto por los puntos dispositivos XII y XIII de la resolución apelada por los cuales se dictó el auto de procesamiento de A. D. P. E. y se dispuso un embargo sobre los bienes del mismo. **SIN COSTAS** (arts. 530 y 531 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 junto con los autos principales y la documentación reservada por la secretaría.

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