

INCIDENTE DE FALTA DE ACCIÓN DE COMERCIAL DE TURISMO S.A. EN AUTOS “COMERCIAL DE TURISMO Y OTROS S/ INFRACCIÓN LEY 24.769”. CPE 1401/2019/1/CA1. J.N.P.E. N° 4 SECRETARÍA N° 4. ORDEN N° 29.958. SALA “B”.

Buenos Aires, de abril de 2023.

VISTOS:

La resolución de este Tribunal de fecha 9/8/2022, por la cual se resolvió, entre otras cosas, reanudar el trámite del presente incidente con relación a la apelación del punto I de la resolución recurrida.

El recurso de apelación interpuesto por el señor fiscal de la instancia anterior contra el punto I de la resolución impugnada, por el cual el juzgado “a quo” dispuso: “*I. DECLARAR EXTINGUIDA PARCIALMENTE LA ACCIÓN PENAL ejercida en las presentes actuaciones...y, en consecuencia SOBRESEER PARCIALMENTE , respecto de J. M. D. ..., M. N. D. ... y de la sociedad COMERCIAL DE TURISMO S.A....con relación a la omisión de depósito, dentro del plazo legal, de los aportes al Régimen Nacional de la Seguridad Social y al Régimen Nacional de Obras Sociales retenidos a los dependientes del contribuyente COMERCIAL DE TURISMO S.A....correspondiente a los períodos mayo/2016, julio/2016, agosto/2016, septiembre/2016, octubre/2016 y enero/2017...*”.

El memorial por el cual el señor fiscal general de cámara informó en los términos previstos por el art. 454 del C.P.P.N.

El memorial por el cual la defensa de J. M. D. y de COMERCIAL DE TURISMO S.A. informó en los términos previstos por el art. 454 del C.P.P.N.

Y CONSIDERANDO:

1º) Que, por la resolución recurrida, en cuanto interesa a la presente, el señor juez a cargo del juzgado “a quo” expresó que, con respecto a los períodos por los cuales dictó el auto de sobreseimiento parcial que es motivo de análisis por la presente, se habrían cancelado todas las deudas correspondientes al subconcepto relacionado con el Régimen Nacional de la Seguridad Social y que por otro lado, los montos que se adeudaban correspondientes al Régimen Nacional de Obras Sociales por los períodos en



cuestión, además de haber sido abonados en su totalidad, no alcanzan por sí solos el monto previsto por el art. 7 del Régimen Penal Tributario establecido por el art. 279 de la ley N° 27.430, de aplicación al caso como ley penal más benigna.

2º) Que, por el recurso de apelación interpuesto contra el punto dispositivo I de la resolución recurrida, el señor fiscal de la instancia anterior se agravió por considerar que la apropiación indebida de los aportes destinados al Sistema Único de la Seguridad Social constituye un hecho único que no puede desdoblarse y que tampoco correspondería la aplicación retroactiva de la ley penal más benigna con respecto a los montos que conforman la condición objetiva de punibilidad del tipo penal en cuestión.

3º) Que, no se encuentra controvertido en autos el hecho que se encuentran pagados tanto los montos correspondientes al Régimen Nacional de la Seguridad Social como así también los correspondientes al Régimen Nacional de las Obras Sociales (confr. fs. 84/86 y 129 de los autos principales y fs. 85 y 86 de la Actuación N° 18243-300-2019).

En efecto, de la mencionada actuación de la AFIP surge que con respecto al subconcepto relacionado con los aportes al Régimen Nacional de la Seguridad Social, el período mayo de 2016 fue pagado en tres pagos parciales los días 10/06/16; 20/07/17 y 27/07/17; el período de julio de 2016 fue pagado el 07/11/16, y el 21/07/2017; el período agosto de 2016 fue pagado el 25/11/16 y el 12/12/16; el período septiembre de 2016 fue pagado el 14/12/16, el 15/12/16 y el 9/01/16; el período octubre de 2016 fue pagado el 11/1/17 y el período enero de 2017 fue pagado el 20/3/17 y el 25/4/17).

Asimismo de dicha actuación administrativa surge que los aportes por el subconcepto relacionado con las obras sociales fueron cancelados y que los montos relacionados con los mismos no superan el límite establecido por la normativa penal actualmente vigente como condición objetiva de punibilidad; en efecto los pagos correspondientes fueron efectuados del siguiente modo: por el período mayo de 2016: -\$33.575,00-, se pagó el monto total el 24/08/16; por el período julio de 2016 -\$34.631,24-, se pagó el monto total el 24/10/2016; por el período agosto de 2016 -\$49.199,46-, se pagó el monto total el 26/10/2016; por el período septiembre de 2016 -\$68.112,27-, se pagó el monto



total el 14/12/2016; por el período octubre de 2016 -\$73.237,54-, se pagó el monto total el 30/12/2016; por el período enero de 2017 -\$78.985,14-, se pagó el monto total el 24/04/2017).

Además de las constancias de la causa principal surge que la defensa de los imputados acompañó el certificado MiPYME N° 651930490 y que se encuentran agregadas a la misma los informes que dan cuenta de que ninguno de los imputados registra antecedentes y que no se ha decretado la quiebra de J. M. D. , ni de M. N. D. ni de COMERCIAL DE TURISMO S.A. (confr. informes del Registro de Juicios Universales de la C.S.J.N. fs. 28 de este incidente, informe de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial de fs. 67 de este incidente, informes del Registro Nacional de Reincidencia de fs. 39/41, 62, 69 y 74, del presente legajo, informes de la División Información Antecedentes de la Policía Federal Argentina de fs. 57 y 63 de este incidente).

4º) Que, a fin de examinar si lo resuelto por la resolución recurrida resulta ajustado a derecho, o no, cabe recordar, en primer lugar, que por el art. 8 del Título IV, Capítulo I de la Ley N° 27.541, se estableció un Régimen de Regularización Excepcional de Obligaciones Tributarias, de la Seguridad Social y Aduanera, por el cual se contempló que: “Los contribuyentes y responsables de los tributos y de los recursos de la seguridad social cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentren a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos, que encuadren y se encuentren inscriptos como Micro, Pequeñas o Medianas Empresas, según los términos del artículo 2º de la ley 24.467 y sus modificatorias y demás normas complementarias, podrán acogerse, por las obligaciones vencidas al 30 de noviembre de 2019 inclusive, o infracciones relacionadas con dichas obligaciones, al régimen de regularización de deudas tributarias y de los recursos de la seguridad social y de condonación de intereses, multas y demás sanciones que se establecen por el presente Capítulo. A tal fin, deberán acreditar su inscripción con el Certificado MiPyME, vigente al momento de presentación al régimen que se aprueba por la presente ley, conforme lo establecido por la Secretaría de Emprendedores y de la Pequeña y Mediana Empresa del actual Ministerio de Desarrollo Productivo.”, como así también que “Se excluyen de lo dispuesto en el párrafo anterior las deudas originadas



en: a) Cuotas con destino al régimen de riesgos del trabajo y los aportes y contribuciones con destino a las obras sociales. Invítase a las obras sociales y a las aseguradoras de riesgos de trabajo a establecer programas de regularización de deudas en condiciones similares a las previstas en el presente capítulo...”.

El artículo 8 mencionado precedentemente fue sustituido, en lo que interesa a la presente, por el art. 2° de la ley N° 27.562 sancionada el 13 de agosto de 2020 (publicada en el Boletín oficial con fecha 26 de agosto del 2020), por el cual se establece que: "Los contribuyentes y las contribuyentes y responsables de los tributos y de los recursos de la seguridad social cuya aplicación, percepción y fiscalización estén a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía, podrán acogerse, por las obligaciones vencidas al 31 de julio de 2020 inclusive o infracciones relacionadas con dichas obligaciones, al régimen de regularización de deudas tributarias y de los recursos de la seguridad social y de condonación de intereses, multas y demás sanciones que se establecen en el presente capítulo. Se excluyen de lo dispuesto en el párrafo anterior las deudas originadas en cuotas con destino al régimen de riesgos del trabajo, los aportes y contribuciones con destino a las obras sociales y a los siguientes sujetos: Personas humanas o jurídicas que, no revistiendo la condición de: i) MiPymes, ii) entidades sin fines de lucro y organizaciones comunitarias inscriptas como fundaciones, asociaciones civiles, simples asociaciones y entidades con reconocimiento municipal y que, con domicilio propio y de sus directivos fijado en territorio nacional, no persigan fines de lucro en forma directa o indirecta y desarrollen programas de promoción y protección de derechos o actividades de ayuda social directa, y iii) personas humanas y sucesiones indivisas que sean consideradas pequeños contribuyentes en los términos que determine la Administración Federal de Ingresos Públicos, posean activos financieros situados en el exterior, excepto que se verifique la repatriación de al menos el treinta por ciento (30%) del producido de su realización, directa o indirecta, dentro de los sesenta (60) días desde la adhesión al presente régimen, en los términos y condiciones que determine la reglamentación... Invítase a las obras sociales y a las aseguradoras de riesgos de trabajo a establecer programas de regularización de deudas en condiciones similares a las previstas en el presente capítulo..."



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

5º) Que, asimismo, por el art. 10 de la ley N° 27.541, según su redacción original, se estableció: *“El acogimiento al presente régimen producirá la suspensión de las acciones penales tributarias y aduaneras en curso y la interrupción de la prescripción penal, aun cuando no se hubiere efectuado la denuncia penal hasta ese momento o cualquiera sea la etapa del proceso en que se encuentre la causa, siempre y cuando la misma no tuviere sentencia firme.*

La cancelación total de la deuda en las condiciones previstas en el presente régimen, por compensación, de contado o mediante plan de facilidades de pago, producirá la extinción de la acción penal tributaria o aduanera, en la medida que no exista sentencia firme a la fecha de cancelación.”

6º) Que, los dos primeros párrafos del art. 10 de la ley N° 27.541 transcritos por el párrafo anterior fueron sustituidos por el artículo 4º de la ley N° 27.562, por el cual se estableció que el acogimiento al régimen producirá la suspensión del ejercicio de las acciones penales tributarias y penales aduaneras en curso y la interrupción de la prescripción penal, aun cuando no se hubiera efectuado denuncia penal hasta ese momento o cualquiera sea la etapa del proceso en que se encuentre la causa, siempre y cuando la misma no tuviere sentencia firme, y asimismo que la *“...cancelación total de la deuda en las condiciones previstas en el presente régimen, por compensación, de contado o mediante plan de facilidades de pago, producirá la extinción de la acción penal tributaria o aduanera, en la medida que no exista sentencia firme a la fecha de cancelación. Igual efecto producirá respecto de aquellas obligaciones de idéntica naturaleza a las mencionadas, que hayan sido canceladas con anterioridad a la entrada en vigencia de la presente ley modificatoria, incluidas, en este supuesto, las inherentes al Régimen Nacional de Obras Sociales...”*.

7º) Que, a su vez, por el párrafo primero del art. 14 de la ley N° 27.541, en su redacción original, se establecía: *“Los agentes de retención y*



percepción... quedarán liberados de multas y de cualquier otra sanción que no se encuentre firme a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley, cuando exterioricen y paguen, en los términos del presente régimen, el importe que hubieran omitido retener o percibir, o el importe que, habiendo sido retenido o percibido, no hubieran ingresado, luego de vencido el plazo para hacerlo...” y por el art. 9 de la ley N° 27.562 se sustituyó el párrafo primero del art. 14 referido, por el siguiente: “...Los agentes o las agentes de retención y percepción quedarán liberados o liberadas de multas y de cualquier otra sanción que no se encuentre firme a la fecha de entrada en vigencia, de la presente ley modificatoria, cuando exterioricen y paguen, en los términos del presente régimen, el importe que hubieran omitido retener o percibir, o el importe que, habiendo sido retenido o percibido, no hubieran ingresado, luego de vencido el plazo para hacerlo...”.

8º) Que, a los fines del examen al que se hizo referencia por la primera parte del considerando 4º, cabe recordar, que el Título II de la derogada ley N° 24.769 y el Título II del Régimen Penal Tributario establecido por el art. 279 de la ley N° 27.430, tienen como objeto proteger los recursos de la seguridad social, y los tipos penales previstos por el art. 9 de la ley mencionada en primer término y por el art. 7 del nuevo Régimen Penal Tributario, se encuentran constituidos por la apropiación indebida de las sumas retenidas en concepto de aportes correspondientes al Sistema Único de la Seguridad Social.

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



9º) Que, de conformidad con lo establecido por el art. 87 del decreto N° 2284/91, la Contribución Unificada de la Seguridad Social comprende: “...a) Los aportes y contribuciones...con destino al Régimen Nacional de Jubilaciones y Pensiones. b) Los aportes y contribuciones... con destino al Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados. c) Los aportes y contribuciones... con destino a la Administración Nacional de Seguro de Salud. d) Los aportes y contribuciones... con destino a la constitución del Fondo Nacional de Empleo. e) Los aportes y contribuciones con destino al Régimen Nacional de Obras Sociales...f) Las contribuciones...con destino a las Cajas de Subsidio y Asignaciones Familiares.”.

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

10º) Que, como consecuencia de las previsiones establecidas por las disposiciones normativas citadas por los considerandos 8º y 9º que anteceden, este Tribunal ha establecido en ocasiones reiteradas, que “...la omisión de ingresar las sumas retenidas en concepto de aportes correspondientes a los distintos subsistemas que integran el Sistema Único de la Seguridad Social configuraría, por cada período mensual, un hecho único, sin que corresponda escindir el mismo en función del destino de los distintos aportes...” (confr. CPE 431/2019/2/CA3, res. del 22/7/2020, Reg. Int. N° 297/2020 de esta Sala “B”, CPE 910/2018/3/CA3, res. del 14/4/2021, Reg. Int. N° 169/21 de la Sala “A” de esta Cámara, y CPE 1557/2016/3/CA1, Res. del 16/08/2022, Reg. Int. 356/22 de esta Sala “B”, entre muchos otros).

11º) Que, no obstante el criterio al que se hizo referencia por la consideración anterior, también corresponde recordar que por el art. 8 de la ley N° 27.541 antes referido -tanto en su redacción original como por aquella que luego fue establecida por la ley N° 27.562-, se permite la adhesión al régimen de regularización previsto por aquella normativa por las obligaciones relativas



a los recursos del Régimen Nacional de la Seguridad Social, cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentre a cargo de la A.F.I.P.-D.G.I., pero se excluyen a los fines de tal acogimiento, entre otros conceptos, a los aportes y a las contribuciones con destino al Régimen Nacional de las Obras Sociales.

Es decir que, a los fines del acceso al régimen de regularización mencionado, por previsión legal expresa se da tratamiento diferente a algunos de los distintos subsistemas que integran el Sistema Único de la Seguridad Social al cual se hizo mención por los considerandos 8° y 9° de la presente, pues se impide la posibilidad de acogimiento a aquel régimen en el caso de deudas originadas en aportes y contribuciones con destino al Régimen Nacional de las Obras Sociales, habiéndose admitido solamente, conforme surge de la reseña efectuada por el considerando 6° de la presente, la extinción de las acciones penales vinculadas con obligaciones inherentes a aquel concepto, cuando hayan sido canceladas con anterioridad a la entrada en vigencia de la mencionada ley modificatoria N° 27.562, que fue publicada el 26/8/2020.

12°) Que, consecuentemente, y no obstante lo establecido por el considerando 10° de la presente, **de manera excepcional**, en atención a las características particulares del caso que fueron descriptas por el considerando anterior con relación a los hechos vinculados a la omisión de depositar los aportes correspondientes al Sistema Único de la Seguridad Social por los períodos fiscales mayo/2016, julio/2016, agosto/2016, septiembre/2016, octubre/2016 y enero/2017, a los fines únicos de evaluar la procedencia de la adhesión al régimen de regularización establecido por la ley 27.541 por las obligaciones relativas al Régimen Nacional de la Seguridad Social, resulta procedente que el suceso único consistente en la omisión de depositar, en el término establecido, los aportes correspondientes a los distintos subsistemas que conforman el Sistema Único de la Seguridad Social por un mismo período mensual, sea examinado en función de los distintos conceptos que lo integran.

Esto es así pues, tal como se advirtió anteriormente, por la ley N° 27.541 (tanto por la redacción original como por la disposición modificatoria), se escinde conceptualmente el hecho único consistente en la omisión de ingresar, durante un mismo período mensual, la totalidad de los aportes correspondientes a todos los subsistemas que conforman el Sistema Único de la



Seguridad Social, al admitirse la regularización de las obligaciones relativas a los recursos del Régimen Nacional de la Seguridad Social, y excluirse de aquella regularización a los aportes y contribuciones con destino al Régimen Nacional de las Obras Sociales, y luego admitirse, por la ley N° 27.562, la extinción de la acción penal derivada de obligaciones entre las que se encuentran las inherentes al Régimen Nacional de Obras Sociales, que hubieran sido canceladas con anterioridad a la entrada en vigencia de la citada ley modificatoria.

13°) Que, mediante una interpretación del art. 8 de la ley N° 27.541 -ya sea en su redacción original o bien aquella según la ley N° 27.562- contraria a la expresada por el considerando anterior, se vulneraría la regla de hermenéutica con arreglo a la cual la incongruencia o la falta de previsión no se suponen en el legislador (Fallos: 304:954, 1733 y 1820; 306:721; 307:518; 314:458; entre otros) pues, de lo contrario, en todos aquellos casos en los cuales se verifiquen impagas las obligaciones relativas a los aportes y/o contribuciones con destino al Régimen Nacional de Obras Sociales, los contribuyentes no podrían acogerse a los beneficios establecidos por la ley N° 27.541 respecto de las obligaciones relativas a ninguno de los subsistemas del Sistema Único de la Seguridad Social, aunque se regularicen los montos correspondientes a los conceptos de aquel sistema cuya regularización se encuentra permitida expresamente por las normas mencionadas.

En consecuencia, por la interpretación armoniosa y no contradictoria de las disposiciones legales citadas, de modo de dejar a la totalidad de los términos de aquellas normas con validez y sentido, de forma que no entren en pugna entre sí (Fallos 301:1149; 307:518 y 4:458, entre otros), **de manera excepcional, en atención a las características particulares del caso**, y a los fines únicos de evaluar la procedencia de la adhesión al régimen de regularización en cuestión, por las obligaciones relativas a los “*recursos de la seguridad social*”, corresponde examinar en forma separada los rubros correspondientes a los distintos subsistemas que forman parte del Sistema Único de la Seguridad Social siguiendo, en este sentido, el criterio ya establecido por esta Cámara Nacional de Apelaciones al expedirse sobre situaciones análogas ante la aplicación de la ley N° 27.260, mediante los pronunciamientos de los Regs. CPE 100/2013/4/CA2, res. del



22/11/2017, Reg. Interno N° 809/2017, CPE 735/2015/1/CA1, res. del 13/4/2018, Reg. Interno N° 202/2018, CPE 1554/2017/1/CA1, res. del 8/3/19, Reg. Interno N° 103/19, CPE 1548/2017/2/CA2, res. del 19/3/2019, Reg. Interno N° 144/19 y CPE 431/2019/2/CA3, res. del 22/7/2020 Reg. Interno 297/2020, entre muchos otros de esta Sala “B”, y al expedirse sobre situaciones similares a las del “*sub lite*” mediante el pronunciamiento dictado en el CPE 910/2018/3/CA3, res. del 14/4/2021, Reg. Interno N° 169/21 de la Sala “A” y CPE 1557/2016/4/CA1, res. del 16/08/2022, Reg. Interno N° 356/22 de la Sala “B”, entre otros).

14°) Que, por otro lado, la resolución recurrida también se encuentra ajustada a derecho en cuanto estuvo motivada en que los importes que no habían sido integrados en el plazo establecido por la ley sin perjuicio de aquello, no superarían el monto establecido como condición objetiva de punibilidad por el referido art. 7 del Régimen Penal Tributario aprobado por el art. 279 de la ley N° 27.430, de aplicación al caso como ley penal más benigna.

15°) Que, en efecto, por el Título IX de la ley 27.430 (sancionada el 27/12/2017 y publicada en el Boletín Oficial el 29/12/2017), se derogó la ley 24.769 y se aprobó un nuevo Régimen Penal Tributario (art. 279 de la ley citada en primer término).

16°) Que, por el art. 7 del Régimen Penal Tributario aprobado por el Título IX de la ley 27.430 se prevé: *“Apropiación indebida de recursos de la seguridad social. Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el empleador que no depositare total o parcialmente dentro de los treinta (30) días corridos de vencido el plazo de ingreso, el importe de los aportes retenidos a sus dependientes con destino al sistema de la seguridad social, siempre que el monto no ingresado superase la suma de cien mil pesos (\$100.000), por cada mes.*

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



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

17º) 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 (art. 2 del Código Penal), por tratarse de una norma más beneficiosa para los imputados que el art. 9 de la ley N° 24.769, vigente al momento de los hechos.

En este sentido, por el art. 2 del Código Penal se dispone: “*Si la ley vigente al tiempo de cometerse el delito fuere distinta de la que exista al momento de pronunciarse el fallo o en el tiempo intermedio, se aplicará siempre la más benigna [...] En todos los casos del presente artículo, los efectos de la nueva ley se operarán de pleno derecho*”. Con redacciones distintas (y sin ingresar al examen del alcance específico y particular que se podría haber dado, como consecuencia de aquellas redacciones diferentes, a cada una de las normas que se citan seguidamente), aquella excepción fue incorporada al art. 9 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San J. 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.

18º) Que, en efecto, por la norma transcrita por el considerando 16º, se estableció en cien mil pesos (\$ 100.000) el monto previsto como condición objetiva para penalizar la apropiación indebida de recursos de la seguridad social. Por otra parte, también se modificó el plazo con que cuenta el empleador para ingresar los aportes retenidos, que en el actual régimen es más extenso (30 días corridos).

En el caso, los importes no depositados oportunamente que habrían sido retenidos a los empleados en relación de dependencia de



COMERCIAL DE TURISMO S.A. con relación al subconcepto del Régimen Nacional de Obras Sociales por los períodos fiscales de que se trata, no alcanzarían la condición objetiva para punir los hechos y, ni al momento de interponer el recurso de apelación, ni en la oportunidad prevista por el art. 454 del C.P.P.N., los representantes del Ministerio Público Fiscal efectuaron observación u objeción alguna en torno al alcance que, en cuanto a las sumas que se habrían retenido indebidamente por aquel subconcepto, el tribunal de la instancia anterior, dio a los hechos.

19º) 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 aquellos 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 un pena menor para el imputado, de modo que mal podrá negarse que resulta más beneficiosa a la posición de aquél una norma que establece la no punibilidad de una conducta.

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

Asimismo, por calificada doctrina penal se expresó que la “...comparación debe, pues, ser hecha con referencia a todo el contenido de la ley, partiendo de la pena, de los elementos constitutivos de la figura delictiva, de las circunstancias agravantes o atenuantes de la infracción, y tomando en cuenta también las demás situaciones que influyen en la ejecución de la pena, en su suspensión, prescripción, perdón, gracia, liberación, etcétera.” (el resaltado corresponde a la presente; Sebastián SOLER, “Derecho Penal Argentino”, T. I, pág. 193, Ed. TEA, 1973).



20º) Que, lo establecido precedentemente se condice con el criterio que este Tribunal adoptó con relación a las modificaciones que, algunos años atrás, se introdujeron mediante la ley N° 26.735 al Régimen Penal Tributario instaurado por la ley N° 24.769 (confr. Regs. Nos. 26/12, 60/12, 72/12, 80/12, 101/12, 254/12, 50/13, 149/13, 275/13, 393/13 y CPE 1313/2010/2/CA2, res. del 22/11/2017, Reg. Interno N° 807/17, entre muchos otros, de la Sala “B” de esta Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico). Se trata de una postura interpretativa que en aquel momento fue también receptada por pronunciamientos de la Cámara Federal de Casación Penal (confr. C.F.C.P., Sala I, causa N° 16.739, “*MARCHESE, HUGO Y OTRO S/ RECURSO DE QUEJA*”, Reg. N° 20.526, rta. el 11/12/12; Sala II, causa N° 15.659, “*MOSCHIONI, MARIO Y OTROS S/ RECURSO DE CASACION*”, Reg. N° 30/13, rta. el 15/02/13; Sala III, causa N° 15.971, “*ZINI, VICENTE ANTONIO Y OTROS S/ RECURSO DE CASACION*”, Reg. N° 1376/12, rta. el 28/09/12, y Sala IV, causa N° 315/13, “*COTO GUTIERREZ, ANTONIO Y OTROS S/ RECURSO DE CASACION*”, 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 N° 26.063 al art. 9 de la Ley Penal Tributaria.

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



con jerarquía constitucional...”.

Por consiguiente, corresponde rechazar los agravios expresados por el recurso de apelación interpuesto por el señor agente fiscal de la instancia anterior, en tanto 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 N° 26.735.

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

21º) Que, por lo demás, sobre esta cuestión la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha pronunciado recientemente en la causa “*Vidal, Matías Fernando Cristóbal y otros s/inf. ley 24.769*”, res. del 28/10/21, oportunidad en la cual el más Alto Tribunal, por fundamentos que se dan por reproducidos, se pronunció “...a fin de zanjar definitivamente cualquier futuro intento de insistir en una distinción... orientada a justificar un apartamiento...” de la doctrina de Fallos: 330:4544.

22º) Que, por lo expresado, atento a la naturaleza que revisten tanto el principio de legalidad como sus excepciones cuando acarrear consecuencias más benignas para el imputado, respecto de los períodos fiscales mayo/2016, julio/2016, agosto/2016, septiembre/2016, octubre/2016 y enero/2017, toda vez que lo omitido ingresar en tiempo legal en concepto de aportes destinados al Régimen Nacional de Obras Sociales no supera, por cada período mensual, la suma de \$ 100.000 el auto de sobreseimiento dispuesto por el juzgado de la instancia previa se encuentra ajustado a derecho y a las constancias obrantes de la causa.

23º) Que, sin perjuicio de lo expresado, con relación a los fundamentos esgrimidos por la resolución recurrida, en atención a la modificación introducida por la ley 27.562 a la ley 27.541 en cuanto a que “... la cancelación total de la deuda en las condiciones previstas en el presente



régimen, por compensación, de contado o mediante plan de facilidades de pago, producirá la extinción de la acción penal tributaria o aduanera, en la medida que no exista sentencia firme a la fecha de cancelación. Igual efecto producirá respecto de aquellas obligaciones de idéntica naturaleza a las mencionadas, que hayan sido canceladas con anterioridad a la entrada en vigencia de la presente ley modificatoria, incluidas, en este supuesto, las inherentes al Régimen Nacional de Obras Sociales...”, toda vez que de las constancias de la causa surge que los montos relacionados con los periodos fiscales de que se trata por el subconcepto correspondiente al Régimen Nacional de Obras Sociales, los cuales no alcanzan la condición objetiva de punibilidad, de conformidad con lo ya expresado por el considerando 3° de la presente, fueron cancelados con anterioridad a la entrada en vigencia de la ley N° 27.562, también por este motivo, acaecido con posterioridad a la fecha de la resolución recurrida, correspondería arribar a la conclusión a la cual llegó el juzgado “a quo” por el punto I de la resolución apelada.

Por ello, **SE RESUELVE:**

I. CONFIRMAR el punto dispositivo I de la resolución apelada.

II. SIN COSTAS (arts. 530, 531 y ccs. 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.

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