

INCIDENTE POR ART. 16 DE LA LEY PENAL TRIBUTARIA EN CAUSA CPE 269/2019 CARATULADA: “ESPEJO S.A. Y OTRO SOBRE INFRACCIÓN LEY 24.769”. J.N.P.E. N° 4 SEC. N° 7. EXPEDIENTE CPE 269/2019/3/CA2. ORDEN N° 29.973. SALA “B”.

Buenos Aires, de junio de 2021.

**VISTOS:**

El recurso de apelación interpuesto digitalmente por la representación de la parte querellante (A.F.I.P.) con fecha 12/06/2020 contra el punto dispositivo I de la resolución de fecha 9/06/2020, por el cual el juzgado “a quo” dispuso “...*SOBRESEER PARCIALMENTE a NESTOR ALDO BARBA y a la contribuyente ESPEJO S.A..[con relación] a los hechos que involucran los períodos fiscales 07/2014, 05/2016, 07/2016, 08/2016, 10/2016, 11/2016, 12/2016, 01/2017, 03/2017, 04/2017, 06/2017, 10/2017, 11/2017 (artículo 16 de la ley 24769 y artículo 336 inc. 1 del C.P.P.N.)*” (se omite el resaltado obrante en el original).

El recurso de apelación interpuesto digitalmente por el Ministerio Público Fiscal con fecha 13/06/2020 contra el punto dispositivo I de la resolución de fecha 9/06/2020, por el cual el juzgado “a quo” dispuso “...*SOBRESEER PARCIALMENTE a N. A. B. y a la contribuyente ESPEJO S.A..[con relación] a los hechos que involucran los períodos fiscales...05/2016, 07/2016, 08/2016...(artículo 16 de la ley 24769 y artículo 336 inc 1 del C.P.P.N.)*” (se prescinde del resaltado consignado en el original).

Los recursos de apelación interpuestos digitalmente por las defensas de ESPEJO S.A. y de N. A. B. con fecha 14/06/2020, contra el punto dispositivo II del pronunciamiento aludido, por el cual el señor juez “a quo” dispuso “*NO HACER LUGAR al beneficio previsto en el art. 16 de la ley 24.769 [respecto] a los períodos fiscales...06/2016 y 02/2017*” (se omite el resaltado obrante en el original).

La presentación de fecha 10/08/2020, por la cual el señor fiscal a cargo de la Fiscalía General ante la Cámara de Apelaciones en lo Penal Económico mantuvo el recurso interpuesto por el fiscal interviniente ante la instancia anterior.

Los memoriales por los cuales la representación de la parte querellante (A.F.I.P.), la defensa de ESPEJO S.A. y de N. A. B., así como el



señor fiscal a cargo de la Fiscalía General ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico informaron, respectivamente, en la oportunidad prevista por el art. 454 del C.P.P.N.

**Y CONSIDERANDO:**

1º) Que, el objeto procesal del expediente principal al cual corresponde el presente incidente fue circunscripto oportunamente a “...la apropiación indebida de aportes retenidos a los empleados de ESPEJO S.A. (CUIT 30598515367) destinados al Régimen Nacional de la Seguridad Social y al Régimen Nacional de Obras Sociales, correspondientes a los períodos 10/2013; 11/2013; 12/2013; 01/2014; 02/2014; 03/2014; 04/2014; 05/2014; 06/2014; 07/2014; 09/2014; 10/2014; 11/2014; 01/2015; 05/2015; 06/2015; 07/2015; 10/2015; 11/2015; 12/2015; 01/2016; 02/2016; 03/2016; 04/2016; 05/2016; 06/2016; 07/2016; 08/2016; 01/2017; 02/2017; 11/2017; 12/2017; 01/2018; 03/2018; 04/2018 y 05/2018; como así también con relación a los períodos 08/2014; 12/2014; 02/2015; 03/2015; 08/2015; 09/2015; 09/2016; 10/2016; 11/2016; 12/2016; 03/2017; 04/2017; 05/2017; 06/2017; 09/2017; 10/2017; 02/2018; 06/2018 y 08/2018 únicamente con relación a los aportes destinados al Régimen Nacional de la Seguridad Social” (confr. el considerando 5º del pronunciamiento recurrido).

2º) Que, por la resolución apelada el señor juez “a quo” dispuso el auto de sobreseimiento parcial de ESPEJO S.A. y de N. A. B. (art. 16 de la ley 24.769 -texto según ley 26.735- y art. 336, inc. 1º, del C.P.P.N.) con relación a los hechos delictivos presuntos vinculados con la apropiación indebida de los aportes destinados al S.U.S.S. respecto de los períodos fiscales 7/2014, 5/2016, 7/2016, 8/2016, 10/2016, 11/2016, 12/2016, 1/2017, 3/2017, 4/2017, 6/2017, 10/2017 y 11/2017 (punto dispositivo “I”).

Asimismo, por aquel pronunciamiento el juzgado de la instancia anterior resolvió, en lo que importa para la presente, no hacer lugar a la excepción de falta de acción por pago formulada por la defensa de ESPEJO S.A. y de N. A. B. con respecto a los períodos fiscales 6/2016 y 2/2017 (punto dispositivo “II”).



En sustento de la decisión aludida por el párrafo anterior, el señor juez “a quo” estableció que “...la regularización de la situación de la contribuyente...con relación al período 06/2016, no ha sido espontánea, toda vez que previo a los pagos efectuados, la aludida contribuyente había sido notificada de la Orden de Intervención Nro. 1.511.447” y, respecto al período fiscal 2/2017, que ESPEJO S.A. “...no ha regularizado íntegramente su situación...”, dado que el organismo recaudador informó que “...se registra deuda pendiente por Aportes del Régimen Nacional de Obra Social...Intereses Resarcitorios por \$6.967,86...”.

3º) Que, por el recurso de apelación interpuesto con fecha 12/06/2020 el representante de la parte querellante (A.F.I.P.) se agravió del auto de sobreseimiento dictado por el juzgado de la instancia anterior, dado que, argumentó, “el legislador ha limitado el beneficio de la extinción de la acción penal [previsto por el art. 16 de la ley 24.769] sólo a la evasión simple y agravada de tributos nacionales y [a] la evasión simple y agravada de los Recursos de la seguridad social...”.

Subsidiariamente, el apelante expresó que “tampoco se cumple en el caso con la espontaneidad exigida por la norma en los supuestos en los que se ha intimado el ingreso de las sumas apropiadas por el contribuyente”, con relación a esta cuestión, en la oportunidad del art. 454 del C.P.P.N., agregó que “...las distintas intimaciones cursadas por este Organismo recaudador contra la contribuyente ESPEJO S.A. constituyen como mínimo una observación por parte del fisco, excluyendo la espontaneidad exigida por la norma...” y que “... las intimaciones de pago cursadas con fechas 15/07/2016, 09/09/2016 y 07/10/16 excluyen la espontaneidad exigida en relación a los períodos mayo, julio y agosto de 2016...”, así como que “...más allá de aquellas intimaciones de pago, tal como surge de la resolución en crisis [aquel] organismo acompañó las correspondientes constancias de ejecuciones fiscales tramitadas con relación a los períodos 06/2016, 07/2016, 10/2016, 12/2016, 01/2017, 03/2017, 04/2017, 06/2017 [y] 10/2017...”.

4º) Que, por el recurso de apelación interpuesto con fecha 13/06/2020 el señor fiscal interviniente ante la instancia anterior se agravió del auto de sobreseimiento dictado por el juzgado “a quo” respecto de los hechos



delictivos presuntos vinculados con los períodos fiscales 5/2016, 7/2016 y 8/2016, dado que los pagos efectuados por la contribuyente en torno a los mismos no podrían ser considerados, a criterio del recurrente, espontáneos en los términos del art. 16 de la ley 24.769 (según ley 26.735), toda vez que “*las diligencias practicadas por el ente recaudador, específicamente las notificaciones e intimaciones de pago cursadas con fecha 15/07/2016, 09/09/2016 y 07/10/16, gravitaron concretamente sobre la voluntad del contribuyente*”.

5º) Que, la defensa de ESPEJO S.A. y de N. A. B., se agravió de lo resuelto por el señor juez “*a quo*” con relación al rechazo del planteo de extinción de la acción por pago de los períodos fiscales 6/2016 -sólo en lo atinente a la suma destinada al Régimen Nacional de Obras Sociales- y 2/2017.

Con relación al período fiscal 6/2016, el recurrente no cuestionó lo establecido por el juzgado de la instancia anterior en torno a la falta de espontaneidad verificada en la cancelación del monto vinculado con los aportes previsionales de aquel período. Sin embargo, expresó que el beneficio de la extinción de la acción penal por pago debería aplicarse en forma independiente para las diferentes categorías que integran el Sistema Único de la Seguridad Social y, por lo tanto, toda vez que las sumas retenidas por ESPEJO S.A. destinadas al Régimen Nacional de Obras Sociales para el período 6/2016 habrían sido canceladas espontáneamente, correspondería, a criterio del apelante, declararse la extinción de la acción penal vinculada con aquel concepto únicamente.

Por su parte, respecto del período fiscal 2/2017, el recurrente expresó que la suma vinculada con los aportes previsionales “*se regularizó a través del plan N° 205548, cuya última cuota fue abonada el 26/11/2018*” y que “*...la obligación correspondiente al ingreso de aportes retenidos con destino al Régimen Nacional de Obras Sociales, respecto del período [aludido] fue cancelada mediante depósito de fecha 27/04/2017...*”.

En consecuencia, la defensa se agravió de que el señor juez “*a quo*” haya rechazado la extinción de la acción penal en el caso del período 2/2017 porque la contribuyente adeudaba la suma de \$ 6.967,86 en concepto de “*intereses resarcitorios*”, dado que, a criterio de la defensa, “*...el artículo 16 de la Ley 24769 cuando se refiere al cumplimiento de las obligaciones hace*



*menCIÓN al pago íntegro del capital, no incluyendo dentro de esta acepción a sus accesorios...”.*

Finalmente, en la oportunidad de presentar el memorial sustitutivo de la audiencia del art. 454 del C.P.P.N. requirió, subsidiariamente, la aplicación de las previsiones del art. 4 de la ley 27.562 respecto de los períodos fiscales 6/2016 y 2/2017.

6º) Que, en primer lugar, cabe señalar que esta Sala “B”, con una integración parcialmente diferente de la actual, estableció lo siguiente: “5º)Que, ni por el mensaje del Poder Ejecutivo N° 379/10, por el cual se remitió al Congreso de la Nación el proyecto de ley que terminó sancionándose con el N° 26.735, mediante el cual se propició la modificación de la Ley Penal Tributaria N° 24.769, ni por los debates que tuvieron lugar en ambas cámaras del parlamento en los que se trató aquel proyecto, se puede extraer una conclusión acerca del alcance que se pretendió otorgar al beneficio creado por la modificación introducida al art. 16 de la ley 24.769.

En este sentido, por el mensaje del Poder Ejecutivo, con respecto al artículo mencionado, sólo se hizo alusión a que ‘...se dispone la sustitución del Artículo 16, acentuando la percepción de riesgo al eliminarse de la ley el instituto de la extinción de la acción penal -por única vez- mediante el pago del importe evadido.

A los fines de incentivar el cumplimiento espontáneo de los contribuyentes, se incorpora una causal absolutoria, dejando exento de responsabilidad penal al obligado que regularice espontáneamente su situación, siempre que su presentación no se produzca a raíz de una inspección iniciada, observación de parte de la repartición fiscalizadora o denuncia presentada, que se vincule directa o indirectamente con él...’, sin especificar para cuáles de los delitos tipificados por la Ley Penal Tributaria resultaba aplicable aquella ‘causal absolutoria’ que se incorporaba.

Por otro lado, los diputados y senadores que tomaron la palabra en los debates parlamentarios que tuvieron lugar al tratar el proyecto de modificación de aquella ley remitido al Congreso de la Nación por el Poder Ejecutivo Nacional, sólo hicieron alusión a la conformidad o a la disconformidad con la eliminación de la posibilidad de extinguir la acción penal por el pago total de la deuda, por única vez, que se disponía por la



redacción anterior del art. 16 del Régimen Penal Tributario, y del apoyo, o no, de la redacción que se proponía, pero no mencionaron para cuáles delitos de la misma resultaba aplicable la causal absolutoria introducida (confr. la transcripción de los debates mantenidos en la Cámara de Diputados en la sesión del 15 de diciembre de 2011, y en las sesiones extraordinarias de la Cámara de Senadores del 21 y del 22 de diciembre de 2011).

6º) Que, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha establecido: ‘...Las disposiciones legales deben interpretarse conforme al sentido propio de las palabras, sin violentar su significado específico, máxime cuando, como en el caso, aquél concuerda con la acepción corriente en el entendimiento común y la técnica legal empleada en el ordenamiento jurídico vigente...lo expuesto no importa adoptar un criterio formalista de interpretación de la ley, sino respetar el indubitable sentido de sus disposiciones, evitando que por analogías carentes del debido fundamento objetivo o por injustificada ampliación del preciso significado de las expresiones de la ley se invada la esfera específica de competencia del legislador...’ (Fallos 295:376).

7º) Que, al analizar el significado común de la palabra ‘evadir’ a los fines de interpretar el término ‘obligaciones evadidas’ utilizado por el legislador en la redacción nueva del art. 16 de la ley 24.769, se advierte que ninguna de las acepciones de aquella palabra establecidas por el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española se corresponde con el concepto técnico-jurídico del delito de evasión que surge de la redacción de los tipos penales de evasión de las obligaciones tributarias y previsionales establecidos por los arts. 1 y 7 de la Ley Penal Tributaria N° 24.769.

En efecto, las acepciones de la palabra ‘evadir’ del diccionario mencionado son: ‘1. Evitar un daño o peligro...2. Eludir con arte o astucia una dificultad prevista...3. Sacar ilegalmente de un país dinero o cualquier tipo de bienes...4... fugarse (escaparse). 5. Desentenderse de cualquier preocupación o inquietud’ (confr., Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, vigésima segunda edición, ESPASA CALPE S.A., Buenos Aires, 2005, T. I., pág. 1012), mientras que el concepto técnico-jurídico del delito de evasión establecido por la redacción de los arts. 1 y 7 de la Ley Penal Tributaria N° 24.769, se refiere a la evasión tributaria o previsional ‘...mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño...’.



*Es decir, el delito de evasión tipificado por los arts. 1 y 7 de la ley mencionada no contempla al que evadiere o eludiere los impuestos y los recursos de la seguridad social, sino al que los evadiere mediante alguno de los medios mencionados legalmente.*

*8º) Que, por la redacción del art. 16 de la ley 24.769 anterior a la reforma introducida por la ley 26.735, se establecía expresamente que el beneficio de la extinción de la acción penal por el pago incondicional y total de la deuda establecido por aquella norma se aplicaba, exclusivamente, a los delitos tipificados por los arts. 1 y 7 de la Ley Penal Tributaria.*

*Por lo tanto, la circunstancia de haberse eliminado la especificación referente a los tipos penales aplicables del nuevo beneficio establecido, sería indicativa de que la intención del legislador habría sido la supresión de aquella limitación y la ampliación de las posibilidades de aplicación del mismo a otras figuras contempladas en aquella ley, pues si la intención hubiera sido mantener la limitación, se habría dejado sin cambios aquella parte de la redacción original...”.*

*“...Que, por lo expresado precedentemente, corresponde establecer que, en tanto por la ley no se ha distinguido expresamente respecto de los tipos penales con relación a los cuales resulta aplicable el beneficio instaurado por la modificación introducida por la ley 26.735 al art. 16 de la Ley Penal Tributaria N° 24.769, no corresponde que aquella distinción se produzca por vía de la interpretación de una disposición legal que no establece las diferencias previstas por la norma dejada sin efecto.*

*Para un ejercicio adecuado y conforme a las normas constitucionales atinentes a la función jurisdiccional no corresponde aplicar las previsiones normativas a partir de un análisis del texto legal sancionado que introduzca límites no previstos por el mismo por el legislador, proceder que podría constituir, en la práctica, una invasión que no sería admisible de áreas de la competencia de otro poder del Estado. Como regla general, donde el legislador no ha diferenciado no corresponde que lo haga el juzgador...”* (confr. en lo pertinente, CPE 1263/2012/2/CA1, de fecha 30/05/2016, Reg. Int. N° 253/16, de esta Sala “B”).

*Por lo tanto, el agravio expuesto por el representante de la parte querellante (A.F.I.P.), en cuanto a que no resultaría ajustado a derecho aplicar las previsiones normativas del art. 16 de la ley 24.769 (texto según ley 26.735)*



al delito previsto y reprimido por el art. 9 de aquel cuerpo legal, no puede tener una recepción favorable.

7º) Que, establecido lo anterior, es de destacar que, por el art. 16 de la ley 24.769 (B.O. 15/1/97), con la redacción introducida por la ley 26.735 (B.O. 28/12/2011), vigente a la fecha de los hechos investigados, se dispone: *“...El sujeto obligado que regularice espontáneamente su situación, dando cumplimiento a las obligaciones evadidas, quedará exento de responsabilidad penal siempre que su presentación no se produzca a raíz de una inspección iniciada, observación de parte de la repartición fiscalizadora o denuncia presentada, que se vincule directa o indirectamente con él...”*.

8º) Que, por las constancias obrantes en estos autos, surgen las siguientes circunstancias de interés para la presente:

a) La persona de existencia ideal ESPEJO S.A. se habría acogido el 20/05/2015, con relación a la suma retenida en concepto de aportes previsionales por el período 7/2014 - $\$$  371.439,46- al plan de facilidades de pagos H646466, el cual fue luego reformulado, con fecha 30/11/2015, en los términos de la Resolución General N° 3806 en el plan de pagos I097397 (confr. fs. 129, 155 y 158 del presente incidente).

Asimismo, la suma retenida presuntamente por ESPEJO S.A. en concepto de aportes destinados a las obras sociales por el período aludido por el párrafo anterior ( $\$$  74.414, 98) habría sido cancelada mediante un pago bancario con fecha 26/9/2014 (confr. fs. 1/13 vta. de los autos principales y fs. 149 del presente incidente).

b) La suma retenida presuntamente por ESPEJO S.A. en concepto de aportes previsionales por el período 5/2016 ( $\$$  442.978,28) habría sido cancelada completamente mediante dos pagos bancarios, efectuados ambos el 22/07/2016 (confr. fs. 201 y 283 del presente incidente, así como fs. 1/13 vta. de los principales).

Mientras que, la suma correspondiente a los aportes de obras sociales vinculados con el período indicado por el párrafo anterior fue cancelada mediante un pago bancario efectuado en la fecha aludida precedentemente (confr. fs. 1/13 vta. del expediente principal).





c) La suma retenida en concepto de aportes previsionales por el período 6/2016 (\$ 669.313,59) habría sido cancelada mediante dos pagos bancarios efectuados el 23/01/2017 y el 7/09/2017 (confr. fs. 283 del presente incidente).

Por su parte, los aportes destinados al Régimen Nacional de Obras Sociales para este período fiscal (\$ 130.928,65) fueron cancelados mediante dos pagos bancarios realizados el 18/07/2016 y el 17/08/2016 (confr. fs. 1/13 vta. del expediente principal).

d) Las sumas retenidas presuntamente en concepto de aportes previsionales y aportes destinados a las obras sociales por el período 7/2016 (\$ 516.940,15 y \$ 98.677,90, respectivamente) habrían sido canceladas íntegramente mediante dos pagos bancarios efectuados el 12/09/2016 (confr. fs. 283 del presente incidente, así como fs. 1/13 vta. y fs. 343 de los autos principales).

e) Las sumas retenidas presuntamente en concepto de aportes previsionales y aportes destinados a las obras sociales por el período 8/2016 (\$ 523.550,84 y \$ 100.173,10; respectivamente) habrían sido canceladas íntegramente mediante dos pagos bancarios efectuados el 20/10/2016 y el 19/10/2016 (confr. fs. 201 y 283 del presente incidente, así como fs. 1/13 vta. y fs. 343 de los autos principales).

f) La suma retenida destinada al Sistema Único de la Seguridad Social por el período 10/2016 (\$ 574.489,18) habría sido cancelada mediante dos pagos bancarios efectuados el 22/12/2016 y el 27/12/2016 (confr. fs. 283 del presente incidente y fs. 173/174 del expediente principal).

g) El monto destinado al Sistema Único de la Seguridad Social vinculado con el período 11/2016 (\$ 601.153,77) fue cancelado por un pago bancario realizado el 23/01/2017 (confr. fs. 283 del presente incidente).

h) La suma destinada al Sistema Único de la Seguridad Social relacionada con el período 12/2016 (\$ 708.789,17) fue cancelada mediante tres pagos bancarios efectuados los días 21, 27 y 29 de marzo de 2017 (confr. fs. 283 del presente incidente).

i) El monto retenido presuntamente en concepto de aportes previsionales correspondientes al período 1/2017 (\$ 701.393,76) fue cancelado mediante dos pagos bancarios efectuados el 5/05/2017 y el 10/05/2017 (confr. fs. 174 del expediente principal).



Por su parte, la suma retenida presuntamente por ESPEJO S.A. y que se encontraba destinada al Régimen Nacional de Obras Sociales por el período aludido (\$ 135.278,33) fue cancelada mediante un pago bancario de fecha 20/3/2017 (confr. fs. 343 del expediente principal).

**j)** La suma vinculada con los aportes previsionales del período fiscal 2/2017 (\$ 767.257,45) fue incluida con fecha 28/11/2017 en el plan de facilidades de pago Nro. K205548, el cual a la fecha del informe respectivo se encontraba vigente (confr. fs. 174 del expediente principal).

A su vez, el monto de los aportes retenidos presuntamente por ESPEJO S.A. destinado al Régimen Nacional de Obras Sociales (\$ 148.252,24) fue cancelado mediante un pago bancario efectuado el 27/04/2017 (confr. fs. 343 del expediente principal).

**k)** La suma destinada al Sistema Único de la Seguridad Social relacionada con el período 3/2017 (\$ 755.942,95) fue cancelada mediante dos pagos bancarios efectuados el 26/05/2017 y el 19/07/2017 (confr. fs. 174 del expediente principal).

**l)** El monto destinado al Sistema Único de la Seguridad Social vinculado con el período 4/2017 (\$ 722.640,34) fue cancelado por un pago bancario realizado el 24/07/2017 (confr. fs. 174 del legajo principal).

**m)** La suma destinada al Sistema Único de la Seguridad Social relacionada con el período 6/2017 (\$ 1.110.125,28) fue cancelada mediante dos pagos bancarios efectuados el 14 y el 30 de agosto de 2017 (confr. fs. 174 del expediente principal).

**n)** El monto destinado al Sistema Único de la Seguridad Social vinculado con el período 10/2017 (\$ 775.870,70) fue cancelado por un pago bancario realizado el 11/01/2018 (confr. fs. 174 del legajo principal).

**o)** El monto retenido presuntamente en concepto de aportes previsionales correspondientes al período 11/2017 (\$ 815.831,69) fue cancelado mediante un pago bancario efectuado el 31/08/2018 (confr. fs. 174 del expediente principal).

Por su parte, la suma retenida presuntamente por ESPEJO S.A. y que se encontraba destinada al Régimen Nacional de Obras Sociales por el período aludido fue cancelada mediante un pago bancario efectuado el 22/01/2018 (confr. fs. 344 del expediente principal).



9º) Que, por otro lado, surge del presente incidente, así como de las constancias digitalizadas de la documentación correspondiente al mismo, que el organismo recaudador cursó intimaciones de pago a la contribuyente ESPEJO S.A. respecto de los períodos fiscales 7/2014, 5/2016, 6/2016, 7/2016, 8/2016, 10/2016, 11/2016, 12/2016, 1/2017, 2/2017, 3/2017, 4/2017, 6/2017, 10/2017 y 11/2017 (confr. fs. 31/33, 89/91, 240/242 y 251/253 del presente incidente; fs. 6/8, 9/10, 13/14 y 19/20 de la Actuación AFIP N° 18243-184-2019; fs. 55/58, 59/62, 63/64, 65/66, 69/71, 72/74, 75/76, 77/79, 80/82, 83/85, 86/87, 90/91, 94/95 y 96/97 de la Actuación AFIP N° 18243-149-2019 y fs. 85/87 de la Actuación AFIP N° 18243-96/2019; digitalizadas e incorporadas en el marco del presente incidente con fecha 26/05/2020 bajo la denominación: “*copias digitales documentación*” -partes 1, 3 y 4 respectivamente-).

Por aquellas intimaciones administrativas tituladas como “*Asunto: Fecha de corte de información...obligaciones tributarias y previsionales*”, el organismo recaudador le hace saber al contribuyente que “[n]o existiendo constancias en nuestros registros, a la fecha de corte citada en el asunto, de que se haya dado cumplimiento a las obligaciones correspondientes a los impuestos y/o regímenes, conceptos y períodos que se detallan...se lo intima para que dentro del plazo de cuarenta y ocho (48) horas de recibida la presente, regularice su situación efectuando la/s presentación/es correspondiente/s y/o pago/s omitido/s con más los intereses resarcitorios que correspondan...” y que “...si no se diera cumplimiento a la presente intimación, se procederá a la aplicación de la normativa prevista en la ley 11.683...”, así como que “...la falta de cumplimiento...dará lugar al cobro total de lo adeudado, por la vía judicial...”.

Corresponde hacer notar que, exceptuando las notificaciones cursadas con relación a los períodos fiscales 7/2014, 5/2016 y 6/2016, las intimaciones restantes fueron realizadas digitalmente al domicilio fiscal electrónico de la contribuyente.

10º) Que, asimismo, el ente tributario informó que se iniciaron procesos ejecutivos a los fines de reclamar judicialmente el cobro de los aportes previsionales que habrían sido retenidos indebidamente por ESPEJO S.A. con relación a los períodos fiscales 6/2016, 10/2016, 12/2016, 1/2017, 2/2017, 3/2017, 4/2017, 6/2017 y 10/2017.



Al respecto, de la documentación obrante en la causa, surge lo siguiente:

**a)** Período fiscal 6/2016: se habría diligenciado un mandamiento de intimación de pago con fecha 29/11/2016 (confr. fs. 192/193 del presente incidente y fs. 9/10 de la Actuación AFIP N° 18243-149-2019).

**b)** Período fiscal 10/2016: se habría diligenciado el mandamiento de intimación de pago con fecha 2/03/2017 (confr. fs. 194/195 del presente incidente y fs. 11/12 de la Actuación AFIP N° 18243-149-2019).

**c)** Período fiscal 12/2016: se habría diligenciado el mandamiento de intimación de pago correspondiente con fecha 26/4/2017 (confr. fs. 196/197 del presente incidente y fs. 13/14 de la Actuación AFIP N° 18243-149-2019).

**d)** Período fiscal 1/2017: se habría diligenciado el mandamiento de intimación de pago con fecha 31/03/2017 (confr. fs. 100/101 del presente incidente y fs. 15/16 de la Actuación AFIP N° 18243-149-2019).

**e)** Período fiscal 2/2017: se habría diligenciado el mandamiento de intimación de pago con fecha 3/05/2017 (confr. fs. 198/199 del presente incidente y fs. 17/18 de la Actuación AFIP N° 18243-149-2019).

**f)** Período fiscal 3/2017: se habría diligenciado el mandamiento de intimación de pago respecto del saldo de la declaración jurada adeuda con fecha 29/06/2017 (confr. fs. 102/103 del presente incidente y fs. 19/20 de la Actuación AFIP N° 18243-149-2019).

**g)** Período fiscal 4/2017: se habría diligenciado el mandamiento de intimación de pago con fecha 16/08/2017 (confr. fs. 21/22 de la Actuación AFIP N° 18243-149-2019).

**h)** Período fiscal 6/2017: se habría diligenciado el mandamiento de intimación de pago correspondiente el 31/8/2017 (confr. fs. 23/24 de la Actuación AFIP N° 18243-149-2019).

**i)** Período fiscal 10/2017: se habría diligenciado el mandamiento de intimación de pago con fecha 21/02/2018 (confr. fs. 114/115 del presente incidente y fs. 25/26 de la Actuación AFIP N° 18243-149-2019).

Corresponde señalar que de la documentación compulsada no se advierte que se hayan recabado las copias de los mandamientos de intimación de pago aludidos a los efectos de establecer fehacientemente la fecha de su diligenciamiento presunto, sino que, los datos relativos a los mismos, surgen de las constancias acompañadas por el fisco -planillas denominadas “*Datos de la*



*Boleta de Deuda*”- con relación a la tramitación de los respectivos juicios ejecutivos iniciados a ESPEJO S.A. Sin perjuicio de lo cual, los datos consignados en aquellas planillas, al menos en lo atinente a la existencia de los juicios ejecutivos, el número de los expedientes, el juzgado federal de la seguridad social que intervino en los mismos, así como la fecha de los actos procesales relevantes (inicio, primer decreto, sentencia, etcétera) se corresponde con la información de acceso público que se encuentra disponible para su consulta en el sistema de gestión judicial “*lex100*”. Igualmente, se advierte que los datos vinculados con la fecha de diligenciamiento de los mandamientos de intimación de pago, así como la recepción de los mismos por ESPEJO S.A., no fueron objeto de cuestionamiento por los recurrentes.

Por otro lado, cabe hacer notar que si bien por la resolución apelada y por el recurso de apelación interpuesto por el representante de la parte querellante, se hizo referencia a que se habría librado un mandamiento de intimación de pago con relación a la deuda de aportes previsionales del período fiscal 7/2016, de las constancias citadas al respecto (fs. 92/120 y 192/200 del presente legajo), así como de la documentación vinculada con el presente incidente, sólo surge una intimación de esas características para el período fiscal aludido, pero con relación al concepto “*Contribuciones Seguridad Social*” (confr. fs. 192 y 200 del mismo).

11º) Que, a su vez, la A.F.I.P. generó con relación a la persona de existencia ideal ESPEJO S.A. la orden de intervención N° 1.511.447, la cual, conforme fue indicado por el organismo recaudador (confr. la documentación digitalizada correspondiente a los autos principales incorporada al presente incidente) se inició “...a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones de los Recursos de la Seguridad Social...siendo los períodos bajo inspección 07/2010 a 07/2016”. De conformidad con lo indicado por el apoderado del fisco, aquella orden de intervención habría sido notificada en el domicilio de la contribuyente aludida con fecha 14/11/2016.

12º) Que, conforme se expresa por la resolución apelada las personas imputadas en autos habrían tomado conocimiento de la existencia de las presentes actuaciones con fecha 23/09/2019 en la oportunidad en que se realizó un allanamiento en el domicilio de ESPEJO S.A. Por su parte, N. A. B.



se habría presentado en autos con fecha 25/09/2019 y la persona de existencia ideal en cuestión lo habría hecho el 4/10/2019.

13°) Que, a partir de lo establecido por los considerandos 8° a 12° de la presente, a fin de analizar si el instituto regulado por el art. 16 de la ley 24.769, según la ley 26.735, es aplicable al caso de autos, corresponde hacer algunas consideraciones.

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

14°) Que, por el artículo 16 de la ley 24.769 (texto según ley 26.735), aplicable a este caso, se introdujo una excusa absolutoria post delictual y se estableció que, para que la misma pueda tener operatividad, es necesario que el sujeto obligado regularice “*espontáneamente*” su situación, dando cumplimiento a las obligaciones evadidas.

15°) Que, una conducta es espontánea cuando la voluntariedad de la ejecución de la misma encuentra motivación en el impulso propio de quien la ejecuta, con las precisiones que se efectúan a continuación.

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



17º) Que, consecuentemente, y si bien con relación a esta cuestión no resultó precisa la previsión legal, corresponde concluir que el sujeto obligado no actúa espontáneamente cuando se acredita que, con anterioridad a regularizar su situación, **estuvo en conocimiento** del inicio de una inspección, de la formulación de alguna observación por parte del organismo fiscalizador, de la radicación de una denuncia que se vincule directa o indirectamente con el mismo, o de un acto equiparable a éstos en sus efectos.

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

18º) Que, ahora bien, de la lectura del texto de las notificaciones a las que se hizo alusión por el considerando 9º de la presente -ya sea que éstas hayan sido remitidas por medios analógicos o digitales-, se advierte que por aquéllas se hace saber a la contribuyente que ha operado el vencimiento del plazo para ingresar los importes retenidos de acuerdo a las declaraciones juradas presentadas por ESPEJO S.A., circunstancia que no agrega información particular a los datos que son de público y de particular conocimiento pues emergen de las disposiciones de alcance general que se encuentran publicadas -como es la fecha de vencimiento para ingresar los pagos- o de los datos que el propio contribuyente consignó en las declaraciones juradas confeccionadas y presentadas ante el organismo recaudador.

Por lo tanto, en sentido contrario a lo indicado por el Ministerio Público Fiscal y por el representante de la querella, las comunicaciones mencionadas no pueden considerarse excluyentes de la espontaneidad requerida por el art. 16 de la ley 24.769 (texto según ley 26.735), toda vez que son producto de un cruce de datos efectuado por el sistema de la A.F.I.P. y, por lo tanto, no se trata de un acto dictado por aquella administración que pueda ser entendido como una observación de parte de aquel organismo, y menos aún implica el inicio de una inspección o la formulación de una denuncia.

19º) Que, por lo tanto, corresponde confirmar la resolución apelada en cuanto por aquélla se dispuso el sobreseimiento parcial de ESPEJO S.A. y de N. A. B. con relación a los sucesos delictivos presuntos vinculados con la



retención indebida de los aportes destinados al Sistema Único de la Seguridad Social de los períodos fiscales 5/2016, 7/2016, 8/2016, 11/2016 y 11/2017.

Con relación a los períodos fiscales 5/2016 y 7/2016 cabe agregar que la cancelación total de los mismos acaeció en forma previa a la notificación de la orden de intervención N° 1.511.447 (confr. el considerando 11° de la presente).

20°) Que, asimismo, del confronte de las fechas de cancelación de las sumas retenidas por parte de ESPEJO S.A. con las correspondientes al diligenciamiento de los mandamientos judiciales de intimación de pago vinculados con los aportes previsionales correspondientes a los períodos fiscales 10/2016, 12/2016, 4/2017, 6/2017 y 10/2017, se advierte que el capital adeudado por aquella persona de existencia ideal en cada uno de los períodos aludidos habría sido abonado en forma previa a la recepción de los mandamientos en cuestión.

21°) Que, en consecuencia, corresponde establecer que los pagos efectuados por la contribuyente con relación a los períodos fiscales 10/2016, 12/2016, 4/2017, 6/2017 y 10/2017 habrían sido realizados en forma espontánea de conformidad con lo normado por el art. 16 de la ley 24.769 (texto según ley 26.735)

Por lo tanto, el auto de sobreseimiento parcial dictado por el señor juez “a quo” con relación a los períodos fiscales aludidos por el párrafo anterior se ajusta a derecho, así como a las constancias de la causa y debe ser confirmado.

22°) Que, por otro lado, con relación al período fiscal 7/2014 debe tenerse presente que se habría constatado que ESPEJO S.A. se habría acogido el 20/05/2015, con relación a la suma retenida en concepto de aportes previsionales -\$ 371.439,46- al plan de facilidades de pagos H646466, el cual fue reformulado -en los términos de la Resolución General N° 3806- con fecha 30/11/2015 en el plan de pagos I097397. Por su parte, el monto adeudado en concepto de aportes destinados al Régimen Nacional de Obras Sociales fue cancelado mediante un pago bancario efectuado con fecha 26/09/2014.





Asimismo, surge del presente incidente que el plan de pagos I097397 abarcaba una cantidad numerosa de obligaciones fiscales adeudadas por ESPEJO S.A., así como que el mismo consistía de ciento veinte (120) cuotas mensuales, de las cuales las Nos. 35 a 45 se corresponderían con el período fiscal 7/2014 del concepto “*Empleador-Aportes Seg. Social*” y el sub concepto “*Declaración Jurada*”. Igualmente, se desprende de la documentación de autos que las cuotas en cuestión habrían sido canceladas tempestivamente por el contribuyente (confr. fs. 158 del presente incidente).

23°) Que, por lo tanto, si bien con fecha 14/11/2016 se habría notificado a ESPEJO S.A. de la orden de intervención N° 1.511.447 la cual abarcaba, entre otras, la obligación vinculada con la retención de aportes destinados al S.U.S.S. para el período fiscal 7/2014, no se advierte de las constancias vinculadas con las presentes actuaciones que, a la fecha de adhesión al plan de pagos Nro. I097397 (30/11/2015), haya mediado en torno a aquel período fiscal “*una inspección... [una] observación de parte de la repartición fiscalizadora o denuncia*”.

En consecuencia, corresponde confirmar el auto de sobreseimiento dictado con relación a ESPEJO S.A. y a N. A. B. con relación al período fiscal aludido por el párrafo anterior.

24°) Que, por otra parte, es de destacar que los aportes previsionales retenidos presuntamente de los períodos fiscales mensuales 1/2017 y 3/2017 habrían sido cancelados totalmente por la contribuyente ESPEJO S.A. luego de que fueran diligenciados los correspondientes mandamientos de intimación de pago.

En efecto, los aportes previsionales correspondientes al período 1/2017 fueron cancelados mediante dos pagos bancarios efectuados los días 5 y 10 de mayo de 2017, mientras que el mandamiento de intimación de pago vinculado con estas sumas de dinero habría sido diligenciado con fecha 31/03/2017 (confr. los considerandos 8°, punto “i” y 10°, punto “d”, de la presente).

A su vez, las sumas retenidas por ESPEJO S.A. destinadas al Sistema Único de la Seguridad Social por el período fiscal 3/2017 fueron ingresadas el 26 de mayo de 2017 -\$ 355.942,95- y el 19 de julio de aquel año -



\$ 400.000-, sin embargo, el mandamiento de intimación de pago en este caso habría sido diligenciado con fecha 29/06/2017 (confr. los considerandos 8º, punto “k” y 10º, punto “f”).

Por ende, “*el cumplimiento de las obligaciones evadidas*” por ESPEJO S.A. con relación a los períodos fiscales 1/2017 y 3/2017 no habría sido efectuado “...*espontáneamente...*”, por lo que corresponde revocar la resolución apelada en cuanto se dispuso el auto de sobreseimiento parcial de la persona de existencia ideal aludida y de N. A. B.

25º) Que, en otro orden de ideas, con relación al agravio de la defensa vinculado con el rechazo de la extinción de la acción por pago de las sumas destinadas al Régimen Nacional de Obras Sociales del período fiscal 6/2016, es de destacar que el Título II del Régimen Penal Tributario se encuentra destinado a proteger los recursos de la seguridad social y los tipos penales previstos por el art. 9 de la ley 24.769 se encuentran constituidos por la apropiación indebida de las sumas retenidas en concepto de aportes correspondientes al Sistema Único de la Seguridad Social.

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

Asimismo, 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”* (lo resaltado es de la presente).

Por consiguiente, se advierte que 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.

26°) Que, por lo tanto, 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.

En consecuencia, no asiste razón a la defensa en cuanto expresó que se debería proceder a la extinción de la acción penal por pago de uno de los conceptos aludidos, en tanto la posibilidad de aplicar las previsiones del art. 16 de la ley 24.769 (texto según ley 26.735) debe ponderarse en forma integral de acuerdo a la hermenéutica legal establecida en forma precedente.

En función de los argumentos expuestos, y en el contexto específico de la solicitud de extinción de la acción penal por pago que es objeto de análisis por la presente, corresponde confirmar la resolución apelada en cuanto por aquélla se rechazó el planteo aludido en lo concerniente al suceso delictivo presunto vinculado con la retención indebida de los aportes destinados al S.U.S.S. para el período fiscal 6/2016, toda vez que la cancelación total del mismo no fue efectuada en forma espontánea como lo exige la norma indicada por el párrafo anterior (confr. los considerandos 8°, punto “c” y 10°, punto “a”, de la presente resolución).

27°) Que, por otro lado, con relación al período 2/2017, el señor juez “a quo” entendió que no resultaba procedente aplicar el beneficio solicitado por la defensa, dado que ESPEJO S.A. “no ha regularizado íntegramente su situación” y en sustento de aquella conclusión transcribió el informe del fisco de fs. 256/257 del presente incidente, por el cual, se indicó, en lo que aquí importa, que “...se registra deuda pendiente por Aportes del Régimen Nacional de Obra



*Social por el período fiscal 02/2017 Intereses Resarcitorios por \$6.967,86, según la consulta al Sistema de Cuentas Tributarias...” (confr. el considerando 16° de la resolución apelada).*

**28°)** Que, al respecto, asistiría razón a la defensa en cuanto expresó que la deuda por intereses del período de que se trata no se encuentra abarcada por la expresión normativa “*obligaciones evadidas*” prevista por el art. 16 de la ley 24.769 (según ley 26.735) y, por lo tanto, que el monto adeudado por aquel concepto no obstaría a la posibilidad declarar la extinción de la acción penal por pago en los términos aludidos.

Ahora bien, sin perjuicio de que las sumas correspondientes a conceptos previsionales retenidas con relación al período aludido habrían sido incluidas en el plan de facilidades de pago K205548, el cual fue consolidado el 28/11/2017 (confr. fs. 174 de los autos principales), así como que las sumas del Régimen Nacional de Obra Social para este período fueron canceladas mediante un pago bancario efectuado el 27/04/2017 (confr. fs. 343 del expediente principal), de las constancias acompañadas por el organismo recaudador surgiría que, con fecha 3/05/2017, se diligenció el mandamiento de intimación de pago correspondiente a las sumas declaradas por la contribuyente ESPEJO S.A. en concepto de aportes previsionales (“*saldo de declaración jurada*”) del período 2/2017 (confr. fs. 198/199 de este incidente, así como los considerandos 8°, punto “j” y 10°, punto “e”, de esta resolución).

De esta manera, la cancelación total del período en cuestión no podría considerarse efectuada de manera espontánea y, en consecuencia, corresponde confirmar la resolución apelada en cuanto se dispuso no hacer lugar al beneficio previsto por el art. 16 de la ley 24.769 (texto según ley 26.735) respecto del período fiscal 2/2017, por los fundamentos de la presente.

**29°)** Que, finalmente, es de destacar que no corresponde el tratamiento en esta instancia de la solicitud de declaración de la extinción de la acción penal efectuada por la defensa en los términos de la ley 27.562 -formulado en la oportunidad de la audiencia prevista por el art. 454 del C.P.P.N.-, toda vez que aquel planteo no forma parte de la decisión que se revisa y podrá ser efectuado originalmente por ante la instancia correspondiente.



Por ello, **SE RESUELVE:**

**I. CONFIRMAR PARCIALMENTE** el punto dispositivo I de la resolución apelada en cuanto por aquél se dispuso el auto de sobreseimiento parcial de N. A. B. y de ESPEJO S.A. con relación a los sucesos delictivos presuntos vinculados con los períodos fiscales 7/2014, 5/2016, 7/2016, 8/2016, 10/2016, 11/2016, 12/2016, 4/2017, 6/2017, 10/2017 y 11/2017.

**II. REVOCAR PARCIALMENTE** el punto dispositivo I de la resolución apelada en cuanto por aquél se dispuso el auto de sobreseimiento parcial de N. A. B. y de ESPEJO S.A. con relación a los sucesos delictivos presuntos vinculados con los períodos fiscales 1/2017 y 3/2017.

**III. CONFIRMAR** el punto dispositivo II de la resolución apelada en cuanto por aquél se dispuso no hacer lugar al beneficio previsto por el art. 16 de la ley 24.769 con relación a los sucesos delictivos presuntos vinculados con los períodos fiscales 6/2016 y 2/2017, en este último caso en los términos establecidos por el considerando 28° de la presente.

**IV. SIN COSTAS** al Ministerio Público Fiscal y a la querella en virtud de lo resuelto por el punto dispositivo II de la presente (arts. 530, 531 y 532 del C.P.P.N.).

**V. CON COSTAS** a la parte querellante con relación a lo resuelto por el punto dispositivo I de la presente, así como a la defensa de N. A. B. y de ESPEJO S.A. con relación a lo resuelto por el punto dispositivo III de este pronunciamiento (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.

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

