

INCIDENTE DE FALTA DE ACCIÓN EN CAUSA CPE 911/2018, CARATULADA: “COMPAÑÍA GLOBAL DE SERVICIOS S.A. S/ INFRACCIÓN LEY 24.769”. J.N.P.E. N° 1. SECRETARIA N° 1. EXPEDIENTE N° CPE 911/2018/1/CA1. ORDEN N° 29.406. SALA “B”.

Buenos Aires, de diciembre de 2019.

**VISTOS:**

El recurso de apelación interpuesto por la señora representante del Ministerio Público Fiscal interviniente ante la instancia anterior a fs. 121/123 del presente incidente contra los puntos I y II de la resolución de fs. 101/110 de este legajo, por los cuales se dispuso: “...I.- *HACER LUGAR AL PLANTEO DE LA APLICACIÓN DE LA LEY PENAL MÁS BENIGNA respecto de los periodos fiscales 06/17; 09/17 y 10/17... II.- DICTAR AUTO DE SOBRESEIMIENTO PARCIAL en las presentes actuaciones... respecto de G.C... y de COMPAÑÍA GLOBAL DE SERVICIOS S.A... en relación a la presunta comisión del delito de apropiación indebida de los recursos de la seguridad social, respecto de los períodos junio de 2017, septiembre de 2017 y octubre de 2017...*” (se prescinde del resaltado y subrayado original).

El recurso de apelación interpuesto por la defensa de G.H.C. a fs. 135/139 de este incidente contra los puntos IV, V y VI de la resolución de fs. 101/110 de este legajo, por los cuales se dispuso: “...IV.- *NO HACER LUGAR A LA EXCEPCIÓN DE FALTA DE ACCIÓN POR INEXISTENCIA DE DELITO, planteada... V.- NO HACER LUGAR A LA EXCEPCIÓN DE FALTA DE ACCIÓN POR PAGO, POR APLICACIÓN DEL ART. 59, INCISO 6° DEL CÓDIGO PENAL (reparación integral), planteada... VI. NO HACER LUGAR A LA EXCEPCIÓN DE FALTA DE ACCIÓN POR PAGO, EN RELACIÓN AL INSTITUTO PREVISTO EN EL ART. 16 DE LA LEY 24.769, respecto de los períodos 12/2012; 01/2013; 02/2014; 03/2014; 04/2014; 05/2014; 06/2014; 07/2014; 08/2014; 09/2014 y 10/14, planteada...*” (se prescinde del resaltado).

El recurso de apelación interpuesto por la representación de la querrela (A.F.I.P.-D.G.I.) a fs. 140/142 del presente incidente contra el punto II de la resolución de fs. 101/110 de este legajo.

La presentación de fs. 151 de este incidente, por la cual el señor fiscal general que actúa ante esta instancia mantuvo el recurso de apelación aludido por el párrafo primero.



Los memoriales de fs. 159/159 vta., 160/167 y 169/173 de este incidente, por los cuales el señor fiscal general de cámara, la representación de la querrela (A.F.I.P.-D.G.I.), y la defensa de G.H.C., informaron, respectivamente, en los términos previstos por el art. 454 del C.P.P.N.

### **Y CONSIDERANDO:**

1º) Que, por los puntos I y II de la resolución recurrida, el señor juez a cargo del juzgado de la instancia anterior hizo lugar parcialmente a un planteo de la defensa de G.H.C. y dispuso dictar el auto de sobreseimiento del nombrado y de COMPAÑÍA GLOBAL DE SERVICIOS S.A., con relación a los hechos supuestos de falta de depósito, dentro de los plazos de ingreso respectivos, de los aportes al Sistema Único de la Seguridad Social retenidos a los empleados en relación de dependencia de aquella sociedad, correspondientes a los períodos 6/17, 9/17, y 10/17, por las sumas de \$ 92.724,55, de \$ 75.827,15 y de \$ 69.662,94, por considerar que aquellos hechos carecen de sanción penal a partir de la derogación del régimen penal tributario establecido por la ley 24.769 vigente al momento de la comisión presunta de los hechos y la sustitución de aquel régimen por el contemplado por el art. 279 de la ley 27.430 (Boletín Oficial de fecha 29/12/2017, vigente desde el 30/12/2017), que estimó aplicable al caso en función del principio de la retroactividad de la ley penal más benigna.

2º) Que, la señora fiscal interviniente ante la instancia anterior recurrió lo dispuesto por los puntos I y II de la resolución del juzgado “a quo” con sustento en la Resolución P.G.N. N° 18/18, 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 opongán 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.

En este sentido, señaló que la reforma introducida por la ley 27.430 tuvo como fin la actualización de los montos para compensar la depreciación monetaria y no la descriminalización de la conducta reprochada.

Por su parte, la representante de la querrela recurrió el punto II de la ~~resolución de fs. 101/110 de este legajo, por argumentos similares a los~~

Fecha de firma: 26/12/2019

Alta en sistema: 27/12/2019

Firmado por: ROBERTO ENRIQUE HORNOS, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: CAROLINA ROBIGLIO, JUEZ DE CAMARA

Firmado(ante mi) por: FEDERICO ROLDAN, SECRETARIO DE CAMARA



#33515189#253079628#20191227082616183

expresados por la señora representante del Ministerio Público Fiscal (confr. fs. 140/142).

3°) Que, por el Título IX de la ley 27.430 (sancionada el 27/12/2017 y publicada en el Boletín Oficial el 29/12/2017), se derogó la ley 24.769 y se aprobó un nuevo Régimen Penal Tributario (art. 279 de la ley citada en primer término).

4°) 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.”.*

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, pues se extendió el plazo a partir del cual adquiere relevancia penal la omisión de depósito de los aportes retenidos y se aumentó a cien mil pesos el monto previsto como condición objetiva para punir comportamientos de aquel tipo.

5°) Que, el art. 7 del Régimen Penal Tributario establecido por el Título IX de la ley 27.430 resulta aplicable al caso *“sub examine”* respecto de los hechos supuestos de falta de depósito, dentro de los plazos de ingreso respectivos, de los aportes al Sistema Único de la Seguridad Social retenidos a los empleados en relación de dependencia de COMPAÑÍA GLOBAL DE SERVICIOS S.A., correspondientes a los períodos 6/17, 9/17, y 10/17, como consecuencia del principio de retroactividad de la ley penal más benigna (art. 2



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

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

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

6°) Que, en efecto, por la norma transcrita por el considerando 4°, 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.

En el caso, los importes retenidos a los empleados en relación de dependencia de COMPAÑÍA GLOBAL DE SERVICIOS S.A. en concepto de aportes al Sistema Único de la Seguridad Social por los períodos fiscales 6/17, 9/17 y 10/17, que se habrían omitido depositar, ascenderían, en el estado actual de la investigación y sin que se advierta que resten medidas de instrucción útiles para practicar por las cuales, eventualmente, pudieran aumentarse los mismos, a las sumas de \$ 92.724,55, de \$ 75.827,15, y de \$ 69.662,94, respectivamente, por lo que en ninguno de los casos se alcanzaría la condición objetiva para punir los hechos.

Por otra parte, ni al momento de impugnar la resolución, ni en la oportunidad prevista por el art. 454 del C.P.P.N., los representantes del Ministerio Público Fiscal y de la querrela intervinientes efectuaron observación u objeción alguna en torno al alcance que, en cuanto a las sumas de dinero en ~~teoría retenidas, el tribunal de la instancia anterior dio a los hechos~~ (confr. fs.



121/123 y 159/159 vta.).

7°) 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 de los imputados.

En efecto, las disposiciones de jerarquía constitucional que fueron mencionadas precedentemente, así como la 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.*” (el resaltado corresponde a la presente; Sebastián SOLER, “*Derecho Penal Argentino*”, T. I, pág. 193, Ed. TEA, 1973).

8°) Que, lo establecido precedentemente se condice con el criterio que este Tribunal adoptó con relación a las modificaciones que, algunos años atrás, se introdujeron mediante la ley 26.735 al Régimen Penal Tributario instaurado por la ley 24.769 (confr. Regs. Nos. 26/12, 60/12, 72/12, 80/12, 101/12, 254/12, 50/13, 149/13, 275/13, 393/13 y CPE 1313/2010/2/CA2, res. del 22/11/2017, Reg. Interno N° 807/17, entre muchos otros, de esta Sala “B”). Se trata de una postura interpretativa que en aquel momento fue también receptada



por pronunciamientos de la Cámara Federal de Casación Penal (confr. C.F.C.P., Sala I, causa N° 16.739, “*MARCHESE, HUGO Y OTRO S/ RECURSO DE QUEJA*”, Reg. N° 20.526, rta. el 11/12/12; Sala II, causa N° 15.659, “*MOSCHIONI, MARIO Y OTROS S/ RECURSO DE CASACIÓN*”, Reg. N° 30/13, rta. el 15/02/13; Sala III, causa N° 15.971, “*ZINI, VICENTE ANTONIO Y OTROS S/ RECURSO DE CASACIÓN*”, Reg. N° 1376/12, rta. el 28/09/12, y Sala IV, causa N° 315/13, “*COTO GUTIERREZ, ANTONIO Y OTROS S/ RECURSO DE CASACIÓN*”, Reg. N° 1622/13, rta. el 30/08/13), y que resulta acorde con lo establecido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación mediante la sentencia publicada en Fallos 330:4544, en una situación similar con motivo de las modificaciones introducidas por la ley 26.063 al art. 9 de la Ley Penal Tributaria.

En ese sentido, por el pronunciamiento mencionado en último término, el más Alto Tribunal expresó, por remisión a los fundamentos y conclusiones del dictamen del Procurador Fiscal que la Corte Suprema de Justicia de la Nación compartió e hizo suyos por razones de brevedad: “...*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 de los recursos de apelación interpuestos por la señora agente fiscal de la instancia anterior y por la representante de la querrela, 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 en ~~examen fundamentos novedosos que conduzcan a modificar el criterio~~

Fecha de firma: 26/12/2019

Alta en sistema: 27/12/2019

Firmado por: ROBERTO ENRIQUE HORNOS, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: CAROLINA ROBIGLIO, JUEZ DE CAMARA

Firmado(ante mi) por: FEDERICO ROLDAN, SECRETARIO DE CAMARA



#33515189#253079628#20191227082616183

establecido por esta Sala “B”.

9°) 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 los imputados, los puntos I y II de la resolución recurrida, por los cuales se dispuso hacer lugar parcialmente al planteo efectuado por la defensa de G.H.C. y dictar el sobreseimiento del nombrado y de COMPAÑÍA GLOBAL DE SERVICIOS S.A., con relación a los hechos de omisión presunta de depósito de los montos retenidos a los empleados en relación de dependencia de aquella sociedad con destino al Sistema Único de la Seguridad Social correspondientes a los períodos mensuales 6/17, 9/17, y 10/17, se encuentran ajustados a derecho y a las constancias de la causa en cuanto se vincula con la falta de configuración respecto de aquellos hechos del delito de apropiación indebida de los recursos de la seguridad social, en virtud de la redacción actual del art. 7 del Régimen Penal Tributario establecido por el Título IX de la ley 27.430.

10°) Que, este Tribunal, ha establecido, por pronunciamientos anteriores, que si bien, como regla general, no cabe cuestionar la existencia de un delito por vía de la excepción que se prevé por el art. 339 inc. 2° del C.P.P.N. pues aquel extremo se vincula con la cuestión de fondo a ser examinada en el proceso principal, aquel principio reconoce una excepción cuando de los elementos de conocimiento surge, con total evidencia y de un modo indudable, la inexistencia del hecho ilícito (confr. Regs. Nos. CPE 1600/2012/8/CA3, res. de fecha 22/2/2018, Reg. Interno N° 46/2018 y CPE 1488/2015/2/CA2, res. de fecha 6/11/2019, Reg. Interno N° 891/2019, entre otros, de esta Sala “B”).

11°) Que, ni por el recurso de apelación interpuesto por la defensa de G.H.C. a fs. 135/139 de este incidente, ni por el memorial presentado por aquella defensa a fs. 169/173 del mismo legajo, se desarrollaron argumentos suficientes para rebatir lo manifestado por el señor juez a cargo del juzgado “*a quo*” por la resolución recurrida, en cuanto a que no se evidencia de modo indudable la inexistencia de delito con relación a los hechos supuestos de falta de depósito, dentro de los plazos de ingreso respectivos, de los aportes con destino al Sistema Único de la Seguridad Social retenidos a los empleados en



relación de dependencia de COMPAÑÍA GLOBAL DE SERVICIOS S.A., correspondientes a los períodos 12/2012, 1/2013, 2/2014, 3/2014, 4/2014, 5/2014, 6/2014, 7/2014, 8/2014, 9/2014 y 10/2014, ni la existencia de causas de exclusión de la antijuridicidad ni de la punibilidad, y a que aquellos planteos se vinculan con cuestiones de fondo que deben tratarse y resolverse en el expediente principal.

12°) Que, en efecto, contrariamente a lo afirmado por la defensa de G.H.C. por el recurso de apelación de fs. 135/139 de este incidente, en cuanto a que el juez “*a quo*” debió resolver el planteo de falta de acción por inexistencia de delito, debido a que el delito previsto por el art. 9 de la ley 24.769 requiere la producción de un ardid por el cual se intente “...*que el Fisco no advierta el resultado perjudicial de la acción...*” y que en el caso “...*la AFIP fue debidamente anoticiada de las retenciones practicadas a través de las declaraciones juradas presentadas por la empresa...*” (confr. fs. 136 vta. de este incidente), la Corte Suprema de Justicia de la Nación estableció que el delito tipificado por el art. 8 de la ley 23.771, cuyo texto era sustancialmente análogo al del art. 9 de la ley 24.769, se trata de un delito de omisión, de carácter instantáneo y que se consuma en el aspecto material u objetivo, en el momento preciso en que el acto omitido debería haberse realizado (Fallos 320:2271).

En consecuencia, por tratarse el imputado de un delito de omisión propio, para afirmarse o descartarse la tipicidad objetiva de este delito, debe analizarse la existencia de tres elementos: a) la situación generadora del deber de actuar, b) la capacidad individual de acción y c) la ausencia de la acción esperada.

13°) Que, el análisis y la valoración de la existencia o la inexistencia de los elementos mencionados por el considerando anterior, como regla general, de la cual en el caso no se advierten motivos para apartarse, deben ser tratados en el legajo principal al cual corresponde este incidente y en el momento procesal oportuno.

Por consiguiente, corresponde confirmar lo dispuesto por el punto IV de la decisión del juzgado “*a quo*” por el cual no se hizo lugar a la excepción de falta de acción planteada por inexistencia de delito, pues la inexistencia supuesta del delito invocada en el caso respecto de los hechos ~~mencionados por el considerando 11° de la presente, no puede considerarse~~

Fecha de firma: 26/12/2019

Alta en sistema: 27/12/2019

Firmado por: ROBERTO ENRIQUE HORNOS, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: CAROLINA ROBIGLIO, JUEZ DE CAMARA

Firmado(ante mi) por: FEDERICO ROLDAN, SECRETARIO DE CAMARA



#33515189#253079628#20191227082616183

ostensible a partir de los cuestionamientos efectuados.

14°) Que, por otro lado, corresponde expresar que la sanción de un nuevo régimen penal tributario no significó la despenalización de las conductas delictivas incurridas antes de la reforma legal. La derogación de la ley 24.769 no presupone una voluntad del legislador referente a una desincriminación de las conductas previstas por aquella ley, circunstancia que se advierte con la comparación del ordenamiento legal en cuestión con el nuevo Régimen Penal Tributario aprobado por el Título IX de la ley 27.430.

En efecto, del cotejo de ambas normas surge en forma evidente que la nueva ley no desincriminó los comportamientos castigados por el artículo 9 del texto anterior, sino que, si bien con modificaciones con relación al monto de la condición objetiva de punibilidad y al plazo para ingresar las sumas correspondientes, por el artículo 7 del nuevo ordenamiento legal mencionado se describen los mismos comportamientos delictivos (confr. en sentido similar, con relación a la derogación de la ley 23.771 dispuesta por la ley 24.769, los Regs. Nos. 838/98 y 615/99, de esta Sala “B”).

En este sentido, corresponde expresar que ante la derogación de la ley 23.771 prevista por la ley 24.769, la Cámara Nacional de Casación Penal expresó: *“La ley 24.769 debe interpretarse conforme a los principios constitucionales y jurídicos propios del derecho penal en los supuestos de sucesión de leyes penales en el tiempo: “tempus regit actum”, es decir, que todo acto debe regirse conforme a la ley que en su tiempo impera al momento de su ejecución o comisión, con una excepción: retroactividad de la ley penal más benigna...”* (C.N.C.P., Sala I, “Mateu, Eduardo Luis s/ rec. de casación”, res. del 30/4/2002, Reg. N° 4998.1).

Por lo tanto, el agravio introducido por la defensa de G.H.C. referente a que *“...Al haberse derogado la ley 24.769, como expresamente lo hizo el legislador en el art. 280 ley 27.430, ello ha implicado la desincriminación de todas las conductas delictuales acontecidas a la luz de la ley penal tributaria derogada...”* (confr. fs. 137), no puede tener una recepción favorable.

15°) Que, por el punto V de la resolución recurrida, el señor juez a cargo del juzgado de la instancia anterior rechazó el planteo de extinción de la ~~acción penal por pago formulado por la defensa~~ de G.H.C., en los términos del



art. 59, inciso 6, del Código Penal.

Para resolver en aquel sentido, entendió que de la interpretación conjunta de los artículos 4 y 59, inciso 6, del Código Penal de la Nación “... surge que las nuevas disposiciones del art. 59 del Código Penal, se aplicarán al caso siempre y cuando no hubiera un régimen de extinción de la acción penal específico al delito de que se trate regulado por leyes especiales...” y, en el caso, se investiga la comisión presunta del delito previsto por el art. 9 de la ley 24.769, la cual “...contiene un régimen específico de extinción de la acción penal, por lo que la solución del art. 59, inc. 6 del Código Penal, no resulta aplicable al presente caso...” (confr. fs. 106 vta.).

16°) Que, por el recurso de apelación interpuesto a fs. 135/139 y por el memorial de fs. 169/173, la defensa de G.H.C. se agravió de lo resuelto por el punto V de la resolución recurrida por considerar que “...si se sigue la línea argumental expuesta por V.S. en la resolución atacada, para el delito que se investiga (apropiación indebida de tributos), al no existir un mecanismo específico establecido en la ley especial (LPT) para extinguir la acción penal, el art. 59 inciso 6° cobra plena operatividad y debe ser aplicado por la Justicia...” (confr. fs. 137 vta., párrafo segundo).

Por otro lado, también se agravió de lo resuelto por el punto VI de la resolución recurrida, por entender que, en caso de no considerarse aplicable el art. 59, inciso 6, del Código Penal, corresponde aplicar al caso el Régimen Penal Tributario establecido por la ley 27.430, cuyo artículo 16 resulta inconstitucional en cuanto excluye la posibilidad de aplicar el beneficio de extinción de la acción penal por pago para los delitos establecidos por los arts. 4 y 7 de aquel régimen, lo cual resulta violatorio del principio de igualdad ante la ley, pues no existe motivo razonable alguno para excluir al delito de apropiación indebida de tributos de la posibilidad de aplicar el régimen de extinción mencionado y que se trata de una discriminación arbitraria en razón de que el delito mencionado “...posee una pena cuyos mínimos y máximos son inferiores a los previstos para el aprovechamiento indebido de beneficios fiscales...” (confr. fs. 138).

En razón de lo expresado por el párrafo que antecede, la parte recurrente consideró que, declarada la inconstitucionalidad del primer párrafo del art. 16 del Régimen Penal Tributario establecido por el art. 279 de la ley

~~27.430, corresponde aplicar aquella normativa a los hechos investigados en la~~

Fecha de firma: 26/12/2019

Alta en sistema: 27/12/2019

Firmado por: ROBERTO ENRIQUE HORNOS, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: CAROLINA ROBIGLIO, JUEZ DE CAMARA

Firmado(ante mi) por: FEDERICO ROLDAN, SECRETARIO DE CAMARA



#33515189#253079628#20191227082616183

causa principal como consecuencia del principio de aplicación de la ley penal más benigna.

17°) Que, por el artículo 59, inciso 6, del Código Penal se establece: *“La acción penal se extinguirá...6) Por conciliación o reparación integral del perjuicio, de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes”*.

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

18°) Que, por el artículo 16 de la ley 24.769 (texto según ley 26.735; que se encontraba vigente a la fecha de comisión de los hechos investigados), se contempla un modo particular de alcanzar la extinción de la acción penal por el cumplimiento de las obligaciones evadidas, el cual puede tener lugar en las circunstancias precisadas por aquella norma, esto es de manera espontánea.

19°) Que, el cumplimiento de las obligaciones evadidas podría equipararse, sin necesidad de ingresar en comparaciones más precisas y en términos de los alcances prácticos del mismo, a la reparación integral del perjuicio ocasionado por un delito, lo que permite advertir que en la materia de la que se trata se encontraba vigente un régimen especial y diferenciador del general contemplado por el artículo 59, inc. 6, del Código Penal, razón por la cual, para que puedan producirse los efectos pretendidos por el recurrente debe verificarse si en el caso concurren los demás requisitos previstos por la ley penal especial con respecto a los delitos del denominado Régimen Penal Tributario.

20°) Que, en los supuestos en los que se investigan hechos a los cuales resultan aplicables las previsiones de la ley 24.769, no es posible alcanzar los efectos propios de la norma contenida en el art. 59, inciso 6, del Código Penal, pues estos han sido previstos por el legislador especialmente para los ~~delitos del Régimen Penal Tributario, desplazando, por especialidad y oposición,~~



las previsiones del Código Penal citadas, por aplicación de la previsión expresa del art. 4 de ese mismo cuerpo normativo.

21°) Que, la incongruencia o la falta de previsión no se suponen en el legislador (Fallos 304:954, 1733 y 1820; 306:721; 307:518; 314:458, entre otros), y es de destacar que al momento de dictarse la ley 27.147, que incorporara el inc. 6 del artículo 59 del Código Penal, estableciendo una forma nueva de extinción de la acción penal, se encontraba vigente el artículo 16 de la ley 24.769, el cual no fue derogado por el legislador, por lo que corresponde concluir que, en materia de los delitos de la ley penal tributaria, aquél pretendió mantener un régimen especial diferente al contemplado por el artículo citado del Código Penal, pues en caso de haber querido que para los delitos previstos por aquella ley rigieran todas las disposiciones generales sobre la extinción de la acción penal, le hubiese bastado con suprimir la norma diferenciadora especial para dar lugar a la aplicación de aquéllas.

22°) Que, en este mismo orden de ideas, es importante resaltar que, por el Régimen Penal Tributario introducido por el artículo 279 de la ley 27.430, ley posterior a la que produjera la incorporación del inciso 6 del artículo 59 del Código Penal, el legislador mantuvo un sistema especial de extinción de la acción penal con respecto a algunos delitos previstos por aquel Régimen (art. 16 del nuevo régimen), muestra inequívoca de que, en este aspecto, en materia penal tributaria, no ha querido estar a las disposiciones generales del Código Penal.

23°) Que, en relación con el planteo de inconstitucionalidad efectuado por la parte recurrente respecto de la exclusión de los delitos previstos por los arts. 4 y 7 del nuevo Régimen Penal Tributario establecido por el art. 279 de la ley 27.430 del texto del régimen de extinción de la acción penal establecido por el art. 16 de aquel régimen, y la consecuente aplicación a los hechos de aquella norma por resultar más benigna que la que se encontraba vigente al momento de la comisión de los hechos, corresponde expresar que la declaración de inconstitucionalidad constituye un recurso extremo al que sólo cabe acudir cuando no existe otro modo de salvaguardar algún derecho o garantía amparada por la Constitución Nacional y cuando la repugnancia de la ~~norma con alguna cláusula constitucional es manifiesta, clara e indudable~~

Fecha de firma: 26/12/2019

Alta en sistema: 27/12/2019

Firmado por: ROBERTO ENRIQUE HORNOS, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: CAROLINA ROBIGLIO, JUEZ DE CAMARA

Firmado(ante mi) por: FEDERICO ROLDAN, SECRETARIO DE CAMARA



#33515189#253079628#20191227082616183

## *Poder Judicial de la Nación*

(Fallos 310:1162; 312:496; confr. Regs. Nos. 118/04, 632/04, 86/05, 374/2017, entre muchos otros, de esta Sala “B”).

La interpretación y la aplicación de las disposiciones legales deben tender a la validez constitucional de aquéllas, pues la declaración de inconstitucionalidad es un acto de suma gravedad institucional, toda vez que las leyes debidamente sancionadas y promulgadas -o sea, dictadas de acuerdo con los mecanismos previstos por la Ley Fundamental- gozan de una presunción de legitimidad que, en principio, opera plenamente, y que obliga a ejercer aquella atribución extrema con sobriedad y prudencia, únicamente cuando la colisión de la norma con la cláusula constitucional sea manifiesta, clara e indudable; de lo contrario, se desequilibraría el sistema constitucional de los tres poderes, que no está fundado en la posibilidad que cada uno de aquéllos actúe inmiscuyéndose en la función de los otros, sino que lo haga con la armonía que se exige para el cumplimiento de los fines del Estado, para lo cual se requiere el respeto por las normas constitucionales y del poder encargado de dictar la ley (Fallos 226:688; 242:73; 285:369; 300:241 y 1087; 314:424; entre muchos otros).

24°) Que, no se verifica una afectación a “...la garantía de igualdad ante la ley, de expresa enunciación constitucional (art. 16 de la Constitución Nacional) pues, en primer término, la garantía de la igualdad no exige del legislador una ‘simetría abstracta’ (232 U.S. 138), ni tampoco puede pretenderse de él una perfección matemática impracticable (316 U.S. 535); en segundo lugar, porque la garantía constitucional en examen consiste en aplicar la ley a todos los casos según las diferencias constitutivas de éstos, de moto tal que no es la igualdad absoluta o rígida, sino la igualdad para todos los casos idénticos, por la que se exige la prohibición de establecer excepciones con las que se excluya a unos de lo que se concede a otros, en idénticas circunstancias (Fallos 126:106 y 180:149). Pero con esto no se impide que, como en el caso que se examina, el legislador establezca distinciones valederas entre supuestos que estime diferentes (doctrina de Fallos 314:1.293)...” (confr., Regs. Nos. 929/01, 770/03, CPE 1239/2011/4/CA4, res. del 26/10/2016, Reg. Interno N° 610/16 y CPE 1125/2015/2/CA2, res. del 16/5/2018, Reg. Interno N° 304/18, de esta Sala “B”).

De este modo, por la garantía del art. 16 de la Ley Fundamental argentina no se impide que el legislador contemple de forma diferente ~~situaciones que considera distintas, en tanto aquellas distinciones se apoyen en~~



una base razonable o respondan a una finalidad económica o social (Fallos 138:313 y 147:402) y no sean arbitrarias, es decir, que no obedezcan a propósitos de injusta persecución o indebido privilegio, sino a una razón objetiva de diferenciación, aunque el fundamento sea opinable (Fallos 301:381, 1094; 304:390; 305:823 y 314:424).

25°) Que, por lo expresado por el considerando anterior, por la garantía constitucional de igualdad ante la ley no se exige que todos los contribuyentes se encuentren sujetos a un mismo régimen sancionatorio, sino que se encuentren sujetos al mismo régimen los contribuyentes que se encuentren en condiciones análogas y que, en el caso de establecerse un régimen distinto para otro grupo de contribuyentes, la distinción no sea arbitraria, sino que obedezca a una razón objetiva de diferenciación.

En el caso, por el análisis de las normas actualmente vigentes se advierte que la distinción efectuada por el art. 16 del Régimen Penal Tributario establecido por el art. 279 de la ley 27.430 en el sentido que el régimen de exención de responsabilidad allí previsto sólo resulta aplicable a algunos de los delitos previstos por aquel régimen y no a otros, como es el caso de la apropiación indebida de tributos (art. 4) y de la apropiación indebida de recursos de la seguridad social (art. 7) que se discute en este caso, no resulta arbitraria.

En este sentido, la exclusión de los delitos de apropiación indebida de tributos y de apropiación indebida de recursos de la seguridad social del beneficio de extinción de la acción penal por pago encontraría fundamento en la característica de los tributos y de los aportes no ingresados, que en esos casos no les pertenecen a quienes tienen la obligación de depositarlos, por haber sido designados agentes de retención o de percepción por la ley. En efecto, debe destacarse la calidad de los agentes mencionados y la importancia del rol que aquéllos tienen en el sistema tributario y en el sistema previsional.

Corresponde expresar que por el capítulo II de la ley 11.683 se efectúa una distinción entre los responsables por deuda propia -los contribuyentes, sus herederos y legatarios-, y los responsables del cumplimiento de la deuda ajena, entre los cuales se encuentran los agentes de retención y percepción de tributos, quienes asumen un rol de destacada importancia, pues *“...reemplaza[n] íntegramente al deudor como sujeto pasivo y libera[n] a éste de la obligación; de modo tal que si distrae los fondos en beneficio propio, sin ingresarlos al fisco, éste no puede formular reclamo alguno contra el deudor,*

Fecha de firma: 26/12/2019

Alta en sistema: 27/12/2019

Firmado por: ROBERTO ENRIQUE HORNOS, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: CAROLINA ROBIGLIO, JUEZ DE CAMARA

Firmado(ante mi) por: FEDERICO ROLDAN, SECRETARIO DE CAMARA



#33515189#253079628#20191227082616183

*pues quedó liberado al sufrir la amputación patrimonial impuesta por la ley...*” (confr. GIULIANI FONROUGE, Carlos María; NAVARRINE, Susana Camila, *Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social*, 11ª edición, Abeledo Perrot, 2010, pág. 199).

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

De acuerdo con lo expresado por los párrafos que anteceden, los agentes de retención o percepción “...constituyen una herramienta fundamental de información, recaudación y simplificación de las tareas propias de las Administraciones tributarias modernas. De tal forma, su exclusión del beneficio de la extinción de la acción penal por pago bien puede entenderse como la necesidad de mantener incólume la amenaza penal, de forma tal de preservar la función de tales responsables por deuda ajena...” (SEQUEIRA, Marcos Alberto, “Régimen penal tributario. Ley 24.769 con la reforma de la ley 26.735”, La Ley, Buenos Aires, 2012, pág. 105).

**26º) Que, por lo demás, corresponde recordar que así como “...**



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

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

27°) Que, asimismo, cabe destacar que con relación a la extinción excepcional de la acción penal por pago que había sido instituida por el art. 14 de la ley 23.771 (B.O. 27/02/1990), la Corte Suprema de Justicia de la Nación estableció: “*...la acción penal pública no puede renunciarse. El art. 14 de la ley 23.771 instituye una excepción a dicho principio, basada en razones de política legislativa -cuyo acierto o conveniencia es materia ajena a la competencia del Tribunal- que permite extinguir la acción penal cuando se satisfaga la pretensión del organismo administrativo...*” (Fallos 320:1962).

En este caso, la exclusión de los delitos de apropiación indebida de tributos y de apropiación indebida de recursos de la seguridad social del régimen excepcional de exención de responsabilidad establecido por el art. 16 del Régimen Penal Tributario establecido por el art. 279 de la ley 27.430, también constituye una cuestión basada en razones de política legislativa, cuyo acierto o conveniencia -una vez establecida su razonabilidad- es una materia

~~ajena a la competencia de este Tribunal.~~

Fecha de firma: 26/12/2019

Alta en sistema: 27/12/2019

Firmado por: ROBERTO ENRIQUE HORNOS, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: CAROLINA ROBIGLIO, JUEZ DE CAMARA

Firmado(ante mi) por: FEDERICO ROLDAN, SECRETARIO DE CAMARA



#33515189#253079628#20191227082616183

Por lo expresado, el planteo de inconstitucionalidad de la exclusión de los delitos previstos por los arts. 4 y 7 del Régimen Penal Tributario establecido por el art. 279 de la ley 27.430 del régimen excepcional de extinción de la acción penal por pago previsto por el art. 16 de aquel régimen, no puede prosperar y, en consecuencia, no corresponde aplicar aquella norma a los hechos objeto de investigación en el marco de la causa principal, pues no resulta más benigna que la vigente al momento de la comisión de los hechos como sostiene la parte recurrente.

28°) Que, por lo tanto, de acuerdo a lo expresado por los considerandos que anteceden, corresponde analizar la cuestión traída a estudio de este Tribunal a la luz de las previsiones del art. 16 de la ley 24.769 (texto según la redacción de la ley 26.735, que se encontraba vigente al momento de la comisión de los hechos y que se consideró aplicable por la resolución apelada).

29°) 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. 28/12/11), 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”*.

30°) Que, si se tiene en cuenta que el plan de pagos al cual se acogió la contribuyente por la deuda previsional verificada, pese a encontrarse vigente, no se encuentra cancelado en su totalidad (confr. el informe del organismo recaudador cuya copia obra a fs. 96/99 de este incidente), se advierte que aún cuando *“...el cumplimiento de las obligaciones evadidas...”* -requerido por el art. 16 de la ley 24.769 (texto según ley 26.735)- pueda aceptarse mediante un plan de pagos en cuotas, en tanto aquéllas no fueron satisfechas en su totalidad, no se verifican las condiciones exigidas por la norma en cuestión.

31°) Que, en este sentido, para la procedencia formal del beneficio del cual se trata no sólo se exige que *“...El sujeto obligado [...] regularice espontáneamente su situación...”* sino, además, aquél debe dar *“... cumplimiento a las obligaciones evadidas...”*. En cuanto se relaciona con el



alcance de aquel cumplimiento, en el caso, resulta aplicable, “*mutatis mutandi*”, lo establecido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en Fallos 320:1962, por el cual se expresó: “...una interpretación sistemática de la ley obliga a distinguir entre el derecho a obtener la extinción de la acción penal mediante el pago de la pretensión, aun en cuotas, y el derecho a obtener aquélla por la sola aceptación de un plan de pagos con prescindencia de que éste sea cumplido en su totalidad o no lo sea.

*Lo primero no desvirtúa la letra ni los fines de la ley e, inclusive, justificaría dilaciones en los incidentes de extinción de la acción penal por esta causal hasta el cumplimiento final de la faz patrimonial.*

*Lo segundo, en cambio no constituye un “efectivo cumplimiento” de una obligación, pues todo pago en cuotas se considera parcial hasta que se cumpla íntegramente con lo debido, y ello sólo ocurrirá cuando la deuda se encuentre definitivamente satisfecha, única oportunidad en la que podrá considerarse operativo el instituto de extinción de la acción penal.*

*Las consecuencias que se derivan de esta interpretación no vulneran garantía constitucional o derecho alguno del imputado. En efecto, éste no está obligado a aceptar esas condiciones para eximirse de pena, ya que su inocencia o culpabilidad se discute en el proceso penal principal. De lo que se trata es de una solución alternativa al conflicto generado por su conducta prima facie delictiva, por la cual sólo en esas condiciones el Estado está dispuesto a renunciar a la persecución penal sin discutir su culpabilidad...”.*

32°) Que, si se tiene en cuenta que la Corte Suprema de Justicia de la Nación se pronunció en el sentido establecido por el precedente al cual se hizo referencia por el considerando anterior con relación al instituto previsto por el art. 14 de la ley 23.771, específicamente, respecto del alcance que correspondía atribuirle a la locución: “...y una vez efectivizado el cumplimiento de las obligaciones...” como requisito de procedencia que aquella norma establecía para acceder al beneficio en cuestión y que, además, por la redacción otorgada por la ley 26.735 al art. 16 de la ley 24.769 se estableció un régimen incluso mas restrictivo que aquél, corresponde concluir que, más allá de la espontaneidad, o no, de la presentación efectuada por COMPAÑÍA GLOBAL DE SERVICIOS S.A. mediante el plan de pagos que se encontraría vigente actualmente, la cancelación parcial del mismo no puede constituir un “...~~cumplimiento de las obligaciones evadidas...~~” en los términos establecidos por



el art. 16 de la ley 24.769 (texto según ley 26.735).

Por lo tanto, el agravio de la parte recurrente respecto de la aplicación del art. 16 de la ley 24.769 al caso “*sub examine*” tampoco puede tener una recepción favorable.

Por ello, **SE RESUELVE:**

**I. CONFIRMAR** los puntos I y II de la resolución recurrida, con costas a la querrela (arts. 531 y 532 del C.P.P.N.).

**II. CONFIRMAR** los puntos IV, V y VI de resolución recurrida, con 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.

El Dr. Juan Carlos BONZÓN no firma por encontrarse en uso de licencia (art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional).

