

Poder Judicial de la Nación

LEGAJO DE APELACIÓN DE FORMADO EN LA CAUSA N° 774/2019, CARATULADA: “GOLDEN JEANS 26 S.A. S/INF. LEY 24.769”, EXPEDIENTE N° CPE 774/2019/1/CA1. JUZGADO NACIONAL EN LO PENAL ECONÓMICO N° 10, SECRETARÍA N° 20. ORDEN N° 30.656. SALA “B”.

///nos Aires, de mayo de 2022.

VISTOS:

El recurso de apelación interpuesto, con fecha 24/09/21 por la señora fiscal ante la instancia anterior, contra los puntos dispositivos I y III de la resolución dictada con fecha 21/09/21.

La presentación efectuada en el presente con fecha 20/10/21, por la cual el señor Fiscal General mantuvo el recurso de apelación aludido precedentemente.

Los memoriales presentados por el señor Fiscal General y por la defensa de F. H. S. y de GOLDEN JEANS 26 S.A., con fechas 9/12/21 y 15/12/21, respectivamente, por los cuales informaron en los términos previstos por el art. 454 del C.P.P.N.

Y CONSIDERANDO:

1°) Que, por la resolución dictada con fecha 21/09/21, el señor juez a cargo del juzgado “a quo” resolvió “...I. *SUSPENDER LA ACCIÓN PENAL en los términos del artículo 10 de la ley N° 27.541 (texto modificado por la Ley N° 27.562...), respecto de GOLDEN JEANS 26 S.A...y de F. H. S...., en orden a la presunta apropiación indebida de los aportes previsionales retenidos a los empleados en relación de dependencia de GOLDEN JEANS 26 S.A., correspondientes a los períodos mensuales 5/2016 a 2/2017...III. SOBRESEER a GOLDEN JEANS 26 S.A...y a F. H. S...., con relación a la presunta apropiación indebida de aportes a las obras sociales, correspondientes a los períodos mensuales 5/2016 a 2/2017, porque no constituye delito...*”.

2°) Que, en sustento de las decisiones adoptadas por los referidos puntos dispositivos I y III de la resolución apelada, el señor juez de la instancia anterior sostuvo que, con respecto a las obligaciones relativas a los aportes al Régimen Nacional de la Seguridad Social correspondientes a los períodos



5/2016, 6/2016, 7/2016, 8/2016, 9/2016, 10/2016, 11/2016, 12/2016, 1/2017 y 2/2017 resultaba procedente el acogimiento a los beneficios de la ley N° 27.541 -texto según ley 27.562- (confr. considerando 6° de la resolución recurrida). Valoró que la inscripción al plan de facilidades se produjo con anterioridad a la fecha de vencimiento del plazo para adherir al mismo, que GOLDEN JEANS S.A. se encuentra categorizada como MIPyME y que, de las constancias de la causa, surge que respecto de F. H. S. y de GOLDEN JEANS 26 S.A. no se verificaría alguna de las causales de exclusión que se establecen por el art. 16 de la ley mencionada. Asimismo expresó que, con relación a los aportes previsionales vinculados con los períodos citados precedentemente, la contribuyente se acogió, con fecha 1/12/2020 “...al plan de facilidades de pago N° 04152245, en los términos de la ley N° 27.541 -y su modificatoria ley 27562, el cual se encuentra aceptado y vigente...”.

En lo que concierne a lo decidido por el punto dispositivo III de la resolución apelada, el juzgado “a quo” expresó que las sumas correspondientes a los aportes al Régimen Nacional de Obras Sociales que no habrían sido ingresadas, correspondientes a los períodos 5/2016 (por la suma de \$ 39.535,33), 6/2016 (por la suma de \$ 35.887,07), 7/2016 (por la suma de \$ 24.596,08), 8/2016 (por la suma de \$ 39.370,19), 9/2016 (por la suma de \$ 30.447,86), 10/2016 (por la suma de \$ 43.228,55), 11/2016 (por la suma de \$ 46.306,61), 12/2016 (por la suma de \$ 60.257,61), 1/2017 (por la suma de \$ 48.424,68) y 2/2017 (por la suma de \$ 47.260,08), no resultaban susceptibles de ser incluidas dentro del régimen de regularización previsto por la ley N° 27.541 y su modificatoria (ley N° 27.562). No obstante, toda vez que los montos retenidos por aquél concepto no superarían la suma prevista por el artículo 7 del Régimen Penal Tributario instaurado por el artículo 279 de la ley N° 27.430, concluyó que correspondía aplicar frente a tales supuestos aquel nuevo régimen, y dictar el sobreseimiento de los imputados en autos “...porque al aumentarse de veinte mil a cien mil pesos el límite a partir del cual se torna punible la apropiación indebida de recursos de la seguridad social, esos sucesos aislados quedaron desincriminados...”.

3°) Que, por el recurso de apelación interpuesto por la señora representante del Ministerio Público Fiscal ante la instancia anterior, aquella parte se agravió de la resolución recurrida por estimar que no corresponde, con

Fecha de firma: 03/05/2022

Alta en sistema: 04/05/2022

Firmado por: ROBERTO ENRIQUE HORNOS, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: CAROLINA ROBIGLIO, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: EDUARDO JAVIER GRANDOLI, PROSECRETARIO DE CAMARA



#35894799#325696903#20220429130314363

relación a un único suceso, suspender el ejercicio de la acción penal por aplicación de la ley N° 27.541 en orden a un subconcepto (aportes con destino al Régimen Nacional de la Seguridad Social), y que, con relación a los períodos fiscales por los que se suspendió el ejercicio de la acción penal, se observa que se registran saldos impagos por el concepto aportes al Régimen Nacional de Obras Sociales, circunstancia por la cual la regularización de la deuda habría sido sólo parcial y, por lo tanto, no habilita la suspensión del ejercicio de la acción penal tributaria en los términos del art. 10 de la ley 27.541 (texto según ley 27.562).

Agregó que, incluso para el caso de considerarse la deuda relativa al Régimen de Obras Sociales como un hecho separado e independiente, tampoco correspondería el sobreseimiento de los imputados, dispuesto por el punto dispositivo III de la resolución, toda vez que, con fundamento en la Resolución PGN 18/2018 de la Procuración General de la Nación, argumentó que no corresponde en el caso 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.

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



establecido por la Secretaría de Emprendedores y de la Pequeña y Mediana Empresa del actual Ministerio de Desarrollo Productivo.”, como así también que “Se excluyen de lo dispuesto en el párrafo anterior las deudas originadas en: a) Cuotas con destino al régimen de riesgos del trabajo y los aportes y contribuciones con destino a las obras sociales. Invítase a las obras sociales y a las aseguradoras de riesgos de trabajo a establecer programas de regularización de deudas en condiciones similares a las previstas en el presente capítulo...”.

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

Fecha de firma: 03/05/2022

Alta en sistema: 04/05/2022

Firmado por: ROBERTO ENRIQUE HORNOS, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: CAROLINA ROBIGLIO, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: EDUARDO JAVIER GRANDOLI, PROSECRETARIO DE CAMARA



#35894799#325696903#20220429130314363

reglamentación... Invítase a las obras sociales y a las aseguradoras de riesgos de trabajo a establecer programas de regularización de deudas en condiciones similares a las previstas en el presente capítulo...

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

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

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

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



7º) Que, a su vez, por el párrafo primero del art. 14 de la ley N° 27.541, en su redacción original, se establecía: “*Los agentes de retención y percepción...quedarán liberados de multas y de cualquier otra sanción que no se encuentre firme a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley, cuando exterioricen y paguen, en los términos del presente régimen, el importe que hubieran omitido retener o percibir, o el importe que, habiendo sido retenido o percibido, no hubieran ingresado, luego de vencido el plazo para hacerlo...*” y por el art. 9 de la ley N° 27.562 se sustituyó el párrafo primero del art. 14 referido, por el siguiente: “*...Los agentes o las agentes de retención y percepción quedarán liberados o liberadas de multas y de cualquier otra sanción que no se encuentre firme a la fecha de entrada en vigencia, de la presente ley modificatoria, cuando exterioricen y paguen, en los términos del presente régimen, el importe que hubieran omitido retener o percibir, o el importe que, habiendo sido retenido o percibido, no hubieran ingresado, luego de vencido el plazo para hacerlo...*”.

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

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



específicamente el considerando 5° del fallo mencionado)...” (confr. Reg. Int. N° 297/2020 de la Sala “B” de esta Cámara).

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

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

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

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



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

Es decir que, a los fines del acceso al régimen de regularización mencionado, por previsión legal expresa se diferencian los distintos subsistemas que integran el Sistema Único de la Seguridad Social al cual se hizo mención por los considerandos 8° y 9° de la presente, pues se impide la posibilidad de acogimiento a aquel régimen en el caso de deudas originadas en aportes y contribuciones con destino al Régimen Nacional de las Obras Sociales, entre otros conceptos, con excepción de las deudas vinculadas a aquel concepto que hayan sido canceladas con anterioridad a la entrada en vigencia de aquella ley.

12°) Que, con relación a los hechos que se vinculan con los períodos 5/2016, 6/2016, 7/2016, 8/2016, 9/2016, 10/2016, 11/2016, 12/2016, 1/2017 y 2/2017, el juzgado “*a quo*” tuvo por corroborado, y además no fue cuestionado ni ha sido motivo de agravio por la parte recurrente que:

- las obligaciones omitidas, vinculadas a los aportes con destino al Régimen Nacional de Seguridad Social, correspondientes a GOLDEN JEANS 26 S.A. y a los períodos mensuales mencionados, se trata de obligaciones que vencieron con anterioridad al 30/11/2019 (confr. art. 8 de la ley N° 27.541, texto conforme su redacción original);

- GOLDEN JEANS 26 S.A. suscribió el plan de pagos N° 0415245 en los términos de la ley 27.541, el cual “...se encuentra VIGENTE a la fecha, registrando 9 (nueve) cuotas canceladas de un total de 60 (sesenta)...” (conf. informe presentado en el legajo principal, con fecha 22/09/21, por Dirección de Contencioso de los Recursos de la Seguridad Social de la A.F.I.P.).

- La solicitud de aplicación al régimen previsto por la ley 27.541 fue presentada por GOLDEN JEANS 26 S.A. dentro del término legal.

- GOLDEN JEANS 26 S.A. se encontraba inscripta como MiPyME al momento de efectuar la solicitud referida por el párrafo anterior, circunstancia que acreditó con el certificado MiPyME (conf. fs. 617/618 del legajo principal)

- no se verificaron causales de exclusión en los términos del art. 16 de la ley N° 27.541. En efecto, obran agregados al legajo principal los informes realizados por el Registro de Juicios Universales y por el Registro Nacional de



Reincidencia, por los cuales surge que GOLDEN JEAN 26 S.A. y F. H. S. no registran antecedentes penales y que no se ha decretado la quiebra de los nombrados (confr. fs. 525, 568 y 615 del legajo principal).

- En ningún caso los montos adeudados al vencimiento del término legal por el concepto de aportes al Régimen Nacional de Obras Sociales superan la suma de \$ 100.000 a la que actualmente se hace referencia como condición objetiva de punibilidad por el art. 7 del Régimen Penal Tributario instaurado por el art. 279 de la ley N° 27.430 (conf. escrito de denuncia incorporado al presente incidente digital).

13°) Que, consecuentemente, y no obstante lo establecido por el considerando **10°** de la presente, de manera excepcional, en atención a las características particulares del caso que fueron descriptas por el considerando anterior con relación a los hechos vinculados a la omisión de depositar los aportes correspondientes al Sistema Único de la Seguridad Social por los períodos fiscales 5/2016, 6/2016, 7/2016, 8/2016, 9/2016, 10/2016, 11/2016, 12/2016, 1/2017 y 2/2017, a los fines únicos de evaluar la procedencia de la adhesión al régimen de regularización establecido por la ley 27.541 por las obligaciones relativas al Régimen Nacional de la Seguridad Social, el suceso único consistente en la omisión de depositar, en el término establecido, los aportes correspondientes a los distintos subsistemas que conforman el Sistema Único de la Seguridad Social por un mismo período mensual, debe ser examinado en función de los distintos conceptos que lo integran.

Esto es así pues, tal como se advirtió anteriormente, por la ley N° 27.541 (tanto por la redacción original como por la disposición modificatoria), se escinde conceptualmente el hecho único consistente en la omisión de ingresar, durante un mismo período mensual, la totalidad de los aportes correspondientes a todos los subsistemas que conforman el Sistema Único de la Seguridad Social, al admitirse la regularización de las obligaciones relativas a los recursos del Régimen Nacional de la Seguridad Social, y excluirse de aquella regularización a los aportes y contribuciones con destino al Régimen Nacional de las Obras Sociales, y luego admitirse, por la ley N° 27.562, la extinción de la acción penal derivada de obligaciones entre las que se encuentran las inherentes al Régimen Nacional de Obras Sociales, que hubieran sido canceladas con anterioridad a la entrada en vigencia de la citada ley modificatoria.



14°) Que, mediante una interpretación del art. 8 de la ley N° 27.541 -ya sea en su redacción original o bien aquella según la ley N° 27.562- contraria a la expresada por el considerando anterior, se vulneraría la regla de hermenéutica con arreglo a la cual la incongruencia o la falta de previsión no se suponen en el legislador (Fallos: 304:954, 1733 y 1820; 306:721; 307:518; 314:458; entre otros) pues, de lo contrario, en todos aquellos casos en los cuales se verifiquen impagas las obligaciones relativas a los aportes y/o contribuciones con destino al Régimen Nacional de Obras Sociales, los contribuyentes no podrían acogerse a los beneficios establecidos por la ley N° 27.541 respecto de las obligaciones relativas a ninguno de los subsistemas del Sistema Único de la Seguridad Social, aunque se regularicen los montos correspondientes a los conceptos de aquel sistema cuya regularización se encuentra permitida expresamente por las normas mencionadas.

En consecuencia, por la interpretación armoniosa y no contradictoria de las disposiciones legales citadas, de modo de dejar a la totalidad de los términos de aquellas normas con validez y sentido, de forma que no entren en pugna entre sí (Fallos 301:1149; 307:518 y 4:458, entre otros), de manera excepcional, en atención a las características particulares del caso, y a los fines únicos de evaluar la procedencia de la adhesión al régimen de regularización en cuestión, por las obligaciones relativas a los “*recursos de la seguridad social*”, corresponde examinar en forma separada los rubros correspondientes a los distintos subsistemas que forman parte del Sistema Único de la Seguridad Social siguiendo, en este sentido, el criterio ya establecido por esta Cámara Nacional de Apelaciones al expedirse sobre situaciones análogas ante la aplicación de la ley N° 27.260, mediante los pronunciamientos de los Regs. CPE 100/2013/4/CA2, res. del 22/11/2017, Reg. Interno N° 809/17, CPE 735/2015/1/CA1, res. del 13/4/2018, Reg. Interno N° 202/18, CPE 1554/2017/1/CA1, res. del 8/3/2019, Reg. Interno N° 103/19, CPE 1548/2017/2/CA2, res. del 19/3/2019, Reg. Interno N° 144/19 y CPE 431/2019/2/CA3, res. del 22/7/2020 Reg. Interno 297/20, entre muchos otros de esta Sala “B”, y al expedirse sobre situaciones similares a las del “*sub lite*” mediante el pronunciamiento dictado en el CPE 910/2018/3/CA3, res. del 14/4/2021, Reg. Int. N° 169/21 de la Sala “A”.



15°) Que, por consiguiente, cabe concluir que, con relación a los importes retenidos a los empleados en relación de dependencia de GOLDEN JEANS 26 S.A. en concepto de aportes con destino al Régimen Nacional de Seguridad Social por los períodos mensuales 5/2016, 6/2016, 7/2016, 8/2016, 9/2016, 10/2016, 11/2016, 12/2016, 1/2017 y 2/2017, en el caso, de conformidad con lo indicado por el juzgado, corresponde la suspensión del ejercicio de la acción penal en los términos establecidos por el art. 10 de la ley 27.541.

En efecto, de conformidad con lo que fue expresado por el considerando 12° de la presente, con relación a los aportes previsionales referidos por el párrafo anterior, cuyos vencimientos operaron antes de la fecha fijada por la ley mencionada, GOLDEN JEANS 26 S.A. suscribió el plan de regularización N° 0415245 en el cual se incluyó íntegramente la deuda relativa a los períodos mencionados y, asimismo, cumplió con los demás requisitos exigidos por la norma aludida.

16°) Que, por otra parte, respecto del período mensual 5/2016, se advierte que el importe retenido por GOLDEN JEANS 26 S.A. en concepto de aportes destinados al Régimen Nacional de Obras Sociales fue cancelado íntegramente por la contribuyente, con fecha 15/09/2016.

Ahora bien, por 10 de la ley 27.541 (texto según ley 27.562) se establece que “...*La cancelación total de la deuda...producirá la extinción de la acción penal tributaria o penal aduanera, en la medida que no exista sentencia firme a la fecha de cancelación. Igual efecto producirá respecto de aquellas obligaciones de idéntica naturaleza a las mencionadas, que hayan sido canceladas con anterioridad a la entrada en vigencia de la presente ley modificatoria, **incluidas, en este supuesto, las inherentes al Régimen Nacional de Obras Sociales...***” (el subrayado es de la presente).

Por lo tanto, teniendo en cuenta que con relación al período 05/2016 la cancelación de la suma que GOLDEN JEANS 26 S.A. adeudaba en concepto de aportes al Régimen Nacional de Obras Sociales tuvo lugar el día 15/09/2016 (conf. escrito de denuncia agregado al presente incidente) y que, por lo tanto, esta cancelación se habría producido en una fecha que resulta anterior a la de entrada en vigencia de la ley N° 27.541, el suceso vinculado con el período fiscal del que se trata, por el concepto de aportes al Régimen Nacional de Obras



Sociales, se encontraría alcanzado por el régimen de extinción de la acción penal previsto por la norma transcripta precedentemente.

17°) Que, respecto de los períodos 6/2016, 7/2016, 8/2016, 9/2016, 10/2016, 11/2016, 12/2016, 1/2017 y 2/2017, se advierte que los importes retenidos en concepto de aportes destinados al Régimen Nacional de las Obras Sociales por parte de GOLDEN JEANS 26 S.A. -los cuales se encuentran adeudados-, no superarían el monto establecido como condición objetiva de punibilidad por el art. 7 del Régimen Penal Tributario aprobado por el art. 279 de la ley N° 27.430.

En efecto, los importes que la contribuyente habría retenido en concepto de aportes al Régimen Nacional de Obras Sociales, por los períodos citados en el párrafo anterior, no habrían sido depositados en tiempo oportuno y, por otra parte, los mismos tampoco se encontrarían alcanzados por el régimen de extinción de la acción penal previsto por el art. 10 de la ley N° 27.541 (redacción según ley 27.562) por no haber sido cancelados con anterioridad a la entrada en vigencia de la ley mencionada en último término. No obstante, debe examinarse la cuestión teniendo en consideración la variación experimentada en el monto previsto como condición objetiva de punibilidad para penalizar la apropiación indebida de recursos de la seguridad social, establecido por el art. 7 del Régimen Penal Tributario aprobado por el art. 279 de la ley N° 27.430.

18°) Que, en efecto, por el Título IX de la ley 27.430 (sancionada el 27/12/2017 y publicada en el Boletín Oficial el 29/12/2017), se derogó la ley 24.769 y se aprobó un nuevo Régimen Penal Tributario (art. 279 de la ley citada en primer término).

19°) Que, por el art. 7 del Régimen Penal Tributario aprobado por el Título IX de la ley 27.430 se prevé: *“Apropiación indebida de recursos de la seguridad social. Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el empleador que no depositare total o parcialmente dentro de los treinta (30) días corridos de vencido el plazo de ingreso, el importe de los aportes retenidos a sus dependientes con destino al sistema de la seguridad social, siempre que el monto no ingresado superase la suma de cien mil pesos (\$100.000), por cada mes.*



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

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

20°) Que, el art. 7 del Régimen Penal Tributario establecido por el Título IX de la ley 27.430 resulta aplicable al caso “*sub examine*” como consecuencia del principio de retroactividad de la ley penal más benigna (art. 2 del Código Penal), por tratarse de una norma más beneficiosa para los imputados que el art. 9 de la ley N° 24.769, vigente al momento de los hechos.

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

21°) Que, en efecto, por la norma transcrita por el considerando **19°**, se estableció en cien mil pesos (\$ 100.000) el monto previsto como condición objetiva para penalizar la apropiación indebida de recursos de la seguridad social. Por otra parte, también se modificó el plazo con que cuenta el



empleador para ingresar los aportes retenidos, que en el actual régimen es más extenso (30 días corridos).

En el caso, los importes retenidos a los empleados en relación de dependencia de GOLDEN JEANS 26 S.A. en concepto de aportes destinados al Régimen Nacional de Obras Sociales por los períodos 6/2016 (por la suma de \$ 35.887,07), 7/2016 (por la suma de \$ 24.596,08), 8/2016 (por la suma de \$ 39.370,19), 9/2016 (por la suma de \$ 30.447,86), 10/2016 (por la suma de \$ 43.228,55), 11/2016 (por la suma de \$ 46.306,61), 12/2016 (por la suma de \$ 60.257,61), 1/2017 (por la suma de \$ 48.424,68) y 2/2017 (por la suma de \$ 47.260,08), no alcanzarían la condición objetiva para punir los hechos y, ni al momento de interponer el recurso de apelación, ni en la oportunidad prevista por el art. 454 del C.P.P.N., los representantes del Ministerio Público Fiscal efectuaron observación u objeción alguna en torno al alcance que, en cuanto a las sumas que se habrían retenido indebidamente por aquel concepto, el tribunal de la instancia anterior, dio a los hechos.

22°) Que, si bien las condiciones objetivas de punibilidad, por su naturaleza jurídica, no forman parte del tipo objetivo, no existen motivos por los cuales no deban ser consideradas al momento de confrontar dos tipos penales aplicables a un caso concreto a los fines de evaluar cuál de aquellos resulta más beneficioso a la situación del imputado.

En efecto, las disposiciones de jerarquía constitucional que fueron mencionadas precedentemente, así como la antigua previsión del art. 2 del Código Penal, no diferencian al respecto sobre los elementos del tipo penal objetivo y las condiciones de punibilidad que pudiera establecer el legislador, indicándose de manera inequívoca que la norma a ser aplicada es la que se traduce en un pena menor para el imputado, de modo que mal podrá negarse que resulta más beneficiosa a la posición de aquél una norma que establece la no punibilidad de una conducta.

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



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

23°) Que, lo establecido precedentemente se condice con el criterio que este Tribunal adoptó con relación a las modificaciones que, algunos años atrás, se introdujeron mediante la ley N° 26.735 al Régimen Penal Tributario instaurado por la ley N° 24.769 (confr. Regs. Nos. 26/12, 60/12, 72/12, 80/12, 101/12, 254/12, 50/13, 149/13, 275/13, 393/13 y CPE 1313/2010/2/CA2, res. del 22/11/2017, Reg. Interno N° 807/17, entre muchos otros, de la Sala “B” de esta Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico). Se trata de una postura interpretativa que en aquel momento fue también receptada por pronunciamientos de la Cámara Federal de Casación Penal (confr. C.F.C.P., Sala I, causa N° 16.739, “M., H. Y OTRO S/RECURSO DE QUEJA”, Reg. N° 20.526, rta. el 11/12/12; Sala II, causa N° 15.659, “M., M. Y OTROS S/RECURSO DE CASACION”, Reg. N° 30/13, rta. el 15/02/13; Sala III, causa N°15.971, “Z., V. A. Y OTROS S/ RECURSO DE CASACION”, Reg. N° 1376/12, rta. el 28/09/12, y Sala IV, causa N° 315/13, “C. G., A. Y OTROS S/RECURSO DE CASACION”, Reg. N° 1622/13, rta. el 30/08/13), y que resulta acorde con lo establecido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación mediante la sentencia publicada en Fallos 330:4544, en una situación similar con motivo de las modificaciones introducidas por la ley N° 26.063 al art. 9 de la Ley Penal Tributaria.

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



social... En tales condiciones... resulta aplicable al caso en forma retroactiva esta ley que ha resultado más benigna para el recurrente de acuerdo a lo normado por el artículo 2 del Código Penal, en tanto que la modificación introducida importó la desincriminación de aquellas retenciones mensuales menores a dicha cifra, entre las que se incluyen las que conformaron el marco fáctico original de la pena impuesta al apelante que, de ser mantenida, importan a vulnerar aquel principio receptado en los tratados internacionales con jerarquía constitucional...”.

Por consiguiente, corresponde rechazar los agravios expresados por el recurso de apelación interpuesto por la señora agente fiscal de la instancia anterior, en tanto aquéllos se sustentan en la Resolución P.G.N. N° 18/18, cuyos fundamentos son sustancialmente análogos a los contemplados por la Resolución P.G.N. N° 5/12, por la cual se había instruido a todos los agentes integrantes del Ministerio Público Fiscal a que se opongan a la aplicación retroactiva de la ley N° 26.735.

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

24°) Que, por lo demás, sobre esta cuestión la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha pronunciado recientemente en la causa “*Vidal, Matías Fernando Cristóbal y otros s/inf. ley 24.769*”, res. del 28/10/21, oportunidad en la cual el más Alto Tribunal, por fundamentos que se dan por reproducidos, se pronunció “...a fin de zanjar definitivamente cualquier futuro intento de insistir en una distinción...orientada a justificar un apartamiento...” de la doctrina de Fallos 330:4544.

25°) Que, por lo tanto, respecto de los períodos 5/2016, 6/2016, 7/2016, 8/2016, 9/2016, 10/2016, 11/2016, 12/2016, 1/2017 y 2/2017, la suspensión parcial del ejercicio de las acciones penales instadas en autos al respecto, decidida por el punto dispositivo I de la decisión apelada, resulta ajustada a derecho y a las constancias obrantes de la causa.

En efecto, como fue expresado por el considerando 15° de la presente, respecto de los importes retenidos en concepto de aportes con destino



al Régimen Nacional de la Seguridad Social resulta procedente el acogimiento al régimen de regularización previsto por la ley N° 27.541.

En el caso, de conformidad con lo recordado por el considerando 12° de la presente, con relación a los importes retenidos en concepto de aportes destinados al Régimen Nacional de Seguridad Social por los períodos fiscales 5/2016, 6/2016, 7/2016, 8/2016, 9/2016, 10/2016, 11/2016, 12/2016, 1/2017 y 2/2017, GOLDEN JEANS 26 S.A. incluyó la deuda relativa a los mismos en un plan de pagos suscripto en los términos de la ley N° 27.541 que se encuentra vigente y, además, la contribuyente cumplió con los demás requisitos exigidos por la norma aludida.

En consecuencia, respecto de la omisión de ingresar los aportes destinados al Régimen Nacional de Seguridad Social correspondientes a los períodos mensuales 5/2016, 6/2016, 7/2016, 8/2016, 9/2016, 10/2016, 11/2016, 12/2016, 1/2017 y 2/2017, la suspensión parcial del ejercicio de la acción penal en autos, de conformidad con lo resuelto por el punto dispositivo I de la decisión apelada, resulta ajustada a derecho y a las constancias de la causa y, por lo tanto, corresponde que sea confirmada.

26°) Que, por su parte, el monto de los aportes retenidos con destino al Régimen Nacional de Obras Sociales relativo al período fiscal 5/2016 ha sido cancelado con anterioridad a la entrada en vigencia de la ley 27.541 y, por lo tanto, se encontraría alcanzado por el régimen de extinción de la acción penal previsto por el art. 10 de aquella norma (redacción según ley 27.562), mientras que el monto retenido por aquél concepto, por los períodos 6/2016, 7/2016, 8/2016, 9/2016, 10/2016, 11/2016, 12/2016, 1/2017 y 2/2017 no supera el aquel previsto como condición objetiva de punibilidad por el art 7 del Régimen Penal Tributario establecido por el título IX de la ley N° 27.430.

No obstante, se advierte que, una interpretación armoniosa de las disposiciones legales citadas por los considerandos 4° a 8° del presente -así como del principio de retroactividad de la ley penal más benigna- impone suspender también el trámite de la causa principal respecto de los sucesos a los que se hizo referencia por este considerando, hasta tanto se cancele totalmente la deuda relativa a los recursos del Régimen Nacional de la Seguridad Social por los mismos períodos o hasta que, eventualmente, se declare la caducidad del plan de pagos adecuado por la contribuyente en los términos de la ley 27.541.



En ese sentido, incluso con relación a los períodos 6/2016, 7/2016, 8/2016, 9/2016, 10/2016, 11/2016, 12/2016, 1/2017 y 2/2017, si bien los aportes correspondientes al subsistema del Régimen Nacional de Obras Sociales no alcanzarían, en principio, la condición objetiva de punibilidad establecida por el Régimen Penal Tributario establecido por el Título IX de la ley 27.430, la eventual aplicación de aquella disposición legal queda supeditada a que el plan de facilidades de pago al cual se acogió la contribuyente en los términos de la ley 27.541 (plan N° 0415245 de 60 cuotas), se encuentre totalmente cancelado, pues en el caso que aquel plan caducara, se reanudaría la acción penal que se encuentra suspendida con respecto a los aportes relativos al Régimen Nacional de Seguridad Social y, en consecuencia, debería tomarse en cuenta a los fines del hecho único y del trámite de la causa, de modo conjunto, el monto de la pretensión fiscal resultante de ambos subsistemas que conforman el Sistema Único de la Seguridad Social (confr. en un sentido similar, CPE 735/2015/1/1/CA6, res. del 2/7/2021, Reg. Int. 439/2021 de esta Sala “B”).

Por lo expresado, en relación los períodos mensuales 5/2016, 6/2016, 7/2016, 8/2016, 9/2016, 10/2016, 11/2016, 12/2016, 1/2017 y 2/2017, resulta improcedente el dictado de un auto de sobreseimiento exclusivamente en relación con el aspecto vinculado al subsistema del Régimen Nacional de Obras Sociales y, por lo tanto, corresponde revocar el punto dispositivo III de la resolución apelada, debiendo estarse a la suspensión del ejercicio de la acción penal respecto del período aludido dispuesta por el punto dispositivo I de la resolución recurrida.

Por ello, **SE RESUELVE:**

I. **CONFIRMAR** lo resuelto por el punto dispositivo I de la resolución recurrida, en cuanto por aquél se tuvo por suspendido el ejercicio de la acción penal respecto de F. H. S. y de GOLDEN JEANS 26 S.A. en orden a la omisión de depósito, dentro del plazo legal, de los aportes con destino al Régimen Nacional de la Seguridad Social por los períodos 5/2016, 6/2016, 7/2016, 8/2016, 9/2016, 10/2016, 11/2016, 12/2016, 1/2017 y 2/2017.

II. **REVOCAR** lo resuelto por el punto dispositivo III del resolutorio en crisis, en cuanto por aquél se sobreseyó a F. H. S. y a GOLDEN JEANS 26 S.A. con relación a la omisión de depósito, dentro del plazo legal, de



Poder Judicial de la Nación

los aportes con destino al Régimen Nacional de Obras Sociales, en relación con los períodos 5/2016, 6/2016, 7/2016, 8/2016, 9/2016, 10/2016, 11/2016, 12/2016, 1/2017 y 2/2017 y **ESTAR** a la suspensión del ejercicio de la acción penal dispuesta con relación a aquellos períodos por el punto dispositivo I de la decisión recurrida, el que fue confirmado por el punto dispositivo anterior de la presente.

III. SIN COSTAS (arts. 530, 532 y ccs. del C.P.P.N.).

Regístrese, notifíquese, oportunamente comuníquese de conformidad con lo dispuesto por la resolución N° 96/2013 de superintendencia de esta Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico y devuélvase.

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

