Registro N° 1050/23.4

// la ciudad de Buenos Aires, a los 9 días del mes de agosto del año 2023, la Sala IV de la Cámara Federal de Casación Penal integrada por el doctor Javier Carbajo como Presidente y los doctores Mariano Hernán Borinsky y Carlos A. Mahiques, asistidos por el secretario actuante, para decidir acerca de los recursos de casación interpuestos en la presente causa **CPE 245/2020/2/CFC1** del registro de este Tribunal, caratulada ***LEADCAM S.A. y otros s/recurso de casación*** de la que **RESULTA:**

I. Que la Sala B de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, con fecha 9 de septiembre de 2022, confirmó lo dispuesto por el juez de primera instancia en cuanto resolvió "*…**I. DECLARAR LA EXTINCIÓN DE LAS ACCIONES PENALES** instadas contra **Eduardo Manuel MAGGIO** (…), **Fabián Eduardo VASENA** (…), **Pedro Tadeo Posse** (…) y la firma **LEADCAM S.A.**(…) con relación a los hechos consistentes en las presuntas apropiaciones indebidas de los aportes a la seguridad social retenidos por la sociedad referida, correspondientes a los períodos fiscales 4/2016 a 12/2017 y, en consecuencia **SOBRESEER TOTALMENTE** a los nombrados respecto de los hechos referidos (arts. 335, 336 inc. 1° y 337 del CPPN, y 10, segundo párrafo, de la ley 27.541, según ley 27.562)"* (cfr. resolución impugnada en el Sistema de Gestión Judicial Lex 100).

II. Contra dicho pronunciamiento, el señor Fiscal General ante el *a quo* y el doctor Tomas Gorosito en representación de la AFIP, interpusieron recursos de casación, que fueron denegados por el *a quo* y motivó la interposición de los respectivos recursos de queja ante esta instancia.

Fecha de firma: 09/08/2023
Alta en sistema: 10/08/2023
Firmado por: CARLOS ALBERTO MAHIQUES, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: CARLOS JAVIER CARBAJO, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: MARIANO HERNAN BORINSKY, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: MARCOS FERNANDEZ OCAMPO, PROSECRETARIO DE CAMARA

#37153103#378809910#20230809144903409

Esta Alzada, en fecha 28 de diciembre del 2022, por mayoría, dispuso *"…**HACER LUGAR** a la queja interpuesta por el representante del Ministerio Público Fiscal, **DECLARAR ERRÓNEAMENTE DENEGADO** el recurso de casación y, en consecuencia, **CONCEDERLO**, sin costas (arts. 477, 478, 530 y 531 del C.P.P.N.) …"* así como *"…**HACER LUGAR** a la queja interpuesta por la parte querellante AFIP, **DECLARAR ERRÓNEAMENTE DENEGADO** el recurso de casación y, en consecuencia, **CONCEDERLO**, sin costas (arts. 477, 478, 530 y 531 del C.P.P.N.)"* (cfr. C.F.C.P., Sala IV, causas nro. CPE 245/2020/2/RH1 y CPE 245/2020/3/RH2, registros nro. 1803/22.4 y 1804/22.4, respectivamente).

III. El representante del Ministerio Público Fiscal señaló que la decisión del tribunal *a quo* resulta, a su criterio, una errónea aplicación del Título IV, Capítulo 1, de la ley 27.541, relativo a la "Regularización de Obligaciones Tributarias, de la Seguridad Social y Aduaneras para MiPymes".

Explicó que mediante el aludido régimen de regularización el legislador acordó una posibilidad de amnistía para aquellos contribuyentes que omitieran el pago de los recursos que integran la Contribución Unificada de la Seguridad Social, salvo que la omisión de pago incluya aportes con destino a las obras sociales.

Señaló que en el caso de autos *"…dado que entre los aportes omitidos por la contribuyente quedaron abarcados los que tenían por destino al sistema de obras sociales, no puede considerarse realizada la condición empírica de aplicación de esas disposiciones de la ley 27.541"* y se agravió de que ello *"…es tan evidente que, para sostener lo contrario, esa Cámara debió recurrir al forzado artificio de reconstruir los hechos del caso escindiéndolos en dos sub-hechos, de manera que uno*

Fecha de firma: 09/08/2023
Alta en sistema: 10/08/2023
Firmado por: CARLOS ALBERTO MAHIQUES, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: CARLOS JAVIER CARBAJO, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: MARIANO HERNAN BORINSKY, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: MARCOS FERNANDEZ OCAMPO, PROSECRETARIO DE CAMARA

#37153103#378809910#20230809144903409

calzara bajo ese tratamiento más favorable, mientras que el otro no".

Indicó que ello está vedado a los jueces en tanto no pueden seleccionar qué parte de una ley se aplica y que otra no, puesto que ello implicaría legislar y, en consecuencia, una vulneración del principio constitucional de división de poderes.

Solicitó se deje sin efecto la resolución atacada. Hizo reserva del caso federal.

Por su parte, la querella -AFIP- señaló también que la resolución en crisis incurre en una errónea interpretación y aplicación de la ley sustantiva, particularmente del art. 9 de la ley 24.769, que vulnera el debido proceso y la defensa en juicio.

Adujo que en el presente caso por los periodos 4/2016 a 9/2017 la contribuyente canceló, mediante planes de facilidades de pago, el concepto de aportes con destino a la Seguridad Social. Sin embargo, informó que "*…al día de la fecha no tenemos certeza alguna, si por los mismos periodos, la imputada canceló los aportes con destino a las Obras Sociales".*

En base a ello señaló que, en virtud de lo estipulado en el art. 10 de la ley 27.541 -mod .por ley 27.562-, se debe rechazar el pedido de la defensa de extinguir la acción penal en tanto la normativa en trato exige que el pago a las Obras Sociales resulte anterior a la entrada en vigencia de la ley. Expuso que lo correcto "*…hubiera sido revocar la resolución del Juez de Instrucción y ordenar se lleven a adelante las medidas necesarias a efectos de verificar o no el pago de las obras sociales".*

Se agravio de que, por el contrario, el *a quo* examinó de forma separada los distintos subsistemas integrados en el

art. 9 de la ley 24.769 lo que, a su criterio, resulta improcedente en virtud de que el hecho allí normado es un hecho único. Expuso que para evaluar la eventual extinción de la acción penal se deben considerar los montos retenidos por todos los subsistemas de manera conjunta en un mismo período fiscal.

Solicitó se revoque la decisión impugnada. Hizo reserva del caso federal.

IV. Las partes recurrentes mantuvieron su recurso de casación ante esta instancia.

V. En la etapa prevista por los arts. 465, cuarto párrafo y 466 del C.P.P.N., no se hicieron presentaciones.

VI. Superada la audiencia prevista en los arts. 465, último párrafo y 468 del C.P.P.N. (cfr. Sistema de Gestión Judicial Lex 100) quedaron las actuaciones en estado de ser resueltas. Practicado el sorteo de estilo, resultó el siguiente orden de votación: doctores Mariano Hernán Borinsky, Javier Carbajo y Carlos A. Mahiques.

El **señor juez doctor Mariano Hernán Borinsky** dijo:

I. Este Tribunal ya se expidió sobre la admisibilidad de los remedios procesales bajo examen, al hacer lugar a las quejas interpuestas por las partes recurrentes y conceder los recursos de casación, pronunciamientos a los que habré de remitirme por motivos de brevedad (cfr. C.F.C.P., Sala IV, causas nro. CPE 245/2020/2/RH1 y CPE 245/2020/3/RH2, registros nro. 1803/22.4 y 1804/22.4).

II. Superado el test de admisibilidad y delimitado entonces el objeto de controversia, efectuaré una breve reseña de los antecedentes del caso.

Conforme surge del requerimiento de instrucción obrante en el Sistema de Gestión Judicial Lex 100, las presentes actuaciones se iniciaron a raíz de una ampliación de

la denuncia que originó la causa nro. 119/2018. En el caso de autos se le atribuye a los responsables de los hechos cometidos en beneficio de la firma LEADCAM S.A., la presunta apropiación indebida de los Recursos de la Seguridad Social "*…verificando que las sumas en su conjunto -aportes de seguridad social y aportes de obra social por los meses 04/2016 a 09/2017 y por aportes de la seguridad social por los meses 10/2017, 11/2017 y 12/2017 superan la condición objetiva de punibilidad*", en los términos de lo regulado en los arts. 9° de la ley 24.769 y 279 de la ley 27.430 (cfr. req. de fecha 2/7/20, Sistema de Gestión Judicial Lex 100).

En el marco de esta incidencia, la defensa de Eduardo Maggio, Fabián Eduardo Vasena, Pedro Tadeo Posse y de la contribuyente LEADCAM S.A. informó que la firma aludida habría regularizado la totalidad de las deudas correspondientes en los términos de la ley 27.541 y, como consecuencia de ello, solicitó que de corroborarse dichos extremos se suspenda la acción penal en curso y, de ser cancelado el plan de pagos, se decretara la extinción de la acción y el sobreseimiento de los imputados.

Corrida la vista al representante del Ministerio Público Fiscal, se opuso "*…a la aplicación del beneficio solicitado para los hechos relativos a los períodos 4/2016 a 9/2017, arguyendo, en lo sustancial, que la falta de pago de los aportes a las obras sociales retenidos en los períodos mencionados representaba un impedimento insalvable para su procedencia. Respecto de los hechos restantes, consideró que, de corroborarse que no concurriera ninguna causal de exclusión respecto de alguno de los sujetos enumerados en el art. 16, inc. d, de la ley 27.541, sí correspondía hacer lugar a lo peticionado por la defensa".*

Fecha de firma: 09/08/2023
Alta en sistema: 10/08/2023
Firmado por: CARLOS ALBERTO MAHIQUES, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: CARLOS JAVIER CARBAJO, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: MARIANO HERNAN BORINSKY, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: MARCOS FERNANDEZ OCAMPO, PROSECRETARIO DE CAMARA

#37153103#378809910#20230809144903409

Por su parte, la querella *"…sostuvo una postura esencialmente análoga a la de la Fiscalía frente a los hechos relativos a los períodos 4/2016 a 9/2017, mientras que entendió que correspondía suspender la acción penal relativa a los hechos restantes"* (cfr. decisión de primera instancia, Sistema de Gestión Judicial Lex 100).

Con posterioridad, la defensa efectuó una nueva presentación mediante la cual informó que el plan nro. M549236 fue cancelado totalmente al contado en fecha 21 de septiembre de 2020 y que LEADCAM S.A. habría regularizado por completo sus deudas de aportes al Régimen Nacional de Obras Sociales mediante pagos o planes de pago acordados con las distintas obras sociales con las que opera. A raíz de ello, y de lo normado en la ley 27.562, solicitó se tenga por extinguida la acción penal y se dicte el sobreseimiento de todos sus representados.

El magistrado de grado confirió vista a las partes acusadoras.

El fiscal solicitó que se requiera a la AFIP que informe si los aportes correspondientes al Régimen Nacional de Obras Sociales se encuentran cancelados, y que, en caso de ser afirmativo, correspondía la extinción de la acción penal y el sobreseimiento de los imputados. En caso contrario, estimó que debía rechazarse lo solicitado.

Seguidamente, la querella destacó que las constancias aportadas por la defensa no resultaban suficientes a los fines de tener por acreditados los pagos de los aportes al Régimen Nacional de Obras Sociales por los períodos 4/2016 a 9/2017, en virtud de que en los registros de la AFIP solo surgían pagos parciales por los períodos 10/2016 y 11/2016.

Llegado el momento de resolver, el Juzgado en lo Penal Económico Nro. 8, en fecha 4 de mayo del 2022, declaró

la extinción de las acciones penales instadas contra Eduardo Manuel Maggio, Fabián Eduardo Vasena, Pedro Tadeo Posse y la firma LEADCAM S.A. y, en consecuencia, sobreseyó a los nombrados respecto los hechos atribuidos.

Luego de establecer la normativa aplicable, el magistrado señaló que "*…conforme surge de las constancias remitidas por la AFIP, LEADCAM S.A. canceló la totalidad de lo adeudado en concepto de aportes previsionales correspondientes a los períodos 4/2016 a 12/2017. La deuda fue incluida en el plan de facilidades de pago N° M549236, que fue reformulado en el N° N628337. Este último fue constituido en los términos de la ley 27.541 (con las modificaciones de la ley 27.562), y fue cancelado de contado (…). Además, el fisco informó que la firma reviste la condición de MiPyME…*".

Agregó que también se había descartado en el presente caso que Pedro Tadeo Posse, Eduardo Manuel Maggio y Fabián Eduardo Vasena se encuentren alcanzados por alguna de las causales excluyentes del art. 16 de la ley 27.541, ya que no registran antecedentes y ni ellos ni la persona jurídica habían sido declarados en quiebra, conforme lo acreditado en autos.

En lo atinente al Sistema Único de la Seguridad Social, el juez de grado expresó que dentro de sus funciones se encuentran la percepción y fiscalización de la "*… Contribución Unificada de la Seguridad Social, que se integra por distintos subsistemas que comprenden, entre otros conceptos, los aportes y contribuciones a cargo de los trabajadores en relación de dependencia y de los empleadores con destino al Régimen Nacional de Jubilaciones y Pensiones (RNJP) y al Régimen Nacional de Obras Sociales (RNOS). En consecuencia, se deduce –y no se encuentra discutido en la jurisprudencia– que las faltas de depósito de los montos*

correspondientes a los distintos subsistemas en cuestión, en un mismo período fiscal, constituirían un único hecho".

Citando jurisprudencia de la Cámara Nacional en lo Penal Económico, el Juez agregó que el art 9° de la ley 24.769 refiere a un sistema constituido por un conjunto de subsistemas, y que todos ellos forman parte del mismo hecho por lo que no existiría la posibilidad de interpretar, según dice, que la ley prevé un beneficio aplicable a una parte de un hecho y no a otra.

Consideró entonces que corresponde *"…interpretar la norma conflictiva de manera armónica con la totalidad del ordenamiento jurídico, teniendo en consideración los principios de razonabilidad, proporcionalidad, igualdad de trato procesal y de intervención mínima y restrictiva de la ley penal. En el caso, puede verse que la ley en estudio tuvo en miras una finalidad recaudatoria. En efecto, el legislador ha excluido expresamente a las deudas emergentes de aportes a las obras sociales de la posibilidad de ser regularizadas y, por ende, eximirse del pago de los intereses y multas. Sin embargo, ello no obsta a que esos aportes sean alcanzados por los beneficios previstos en el Capítulo 1 del Título IV de la ley 27.541, ya que esta distinción –que sí se da en el art. 8° en lo referido al acogimiento al régimen– no se efectúa en el art. 10, que es donde se detallan los beneficios de los que gozarán los contribuyentes en materia penal".*

Agregó que respecto la cláusula del art. 10 en la redacción actual de la ley 27.541 -cfr. ley 27.562-, que indica que la cancelación previa de los aportes al régimen de obras sociales también produce la extinción de la acción penal, no refiere a casos como el presente.

Explicó que no puede aplicarse la ley formal de forma tal que violente el principio constitucional de igualdad.

Ello, respaldándose en jurisprudencia de la CNAPE que indica que se estaría dejando *"…a quien saldó sus deudas con el organismo recaudador con anterioridad y sin las reducciones ni planes de facilidades de pago previstas por la norma de que se trata en peor situación que quie[n]es incumplieron sus deudas hasta el dictado del régimen de regularización".*

Expuso que *"…no corresponde excluir a las obligaciones emergentes de las deudas por aportes al RNOS de los beneficios previstos en el art. 10 de la ley 27.541, en cuanto a la suspensión o extinción de la acción penal".* Agregó que la propia ley en su art. 17, último párrafo, establece que la AFIP, como encargada de reglamentar el régimen de regularización de las obligaciones que se examina debe orientar *"…su actuación de manera tal de propender a la consecución de los cometidos perseguidos por esta ley, entre los que cabe contar la recuperación de la actividad productiva y la preservación de las fuentes de trabajo. En este sentido, adecuará su reglamentación para permitir la adhesión al presente régimen de todos los contribuyentes"* (cfr. resolución de primera instancia, Sistema de Gestión Judicial Lex 100).

Por lo expuesto, concluyó que las presentes actuaciones constituyen un supuesto del art. 10, segundo párrafo, de la ley 27.541 -cfr. ley 27.562- y por tal motivo, deberá aplicarse el beneficio allí previsto.

Apelada dicha decisión por la parte querellante, las actuaciones fueron radicadas en la Sala B de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico que, en fecha 9 de septiembre de 2022, confirmó la decisión del Juzgado en lo Penal Económico Nro. 8.

Para ello, los magistrados intervinientes recordaron que el Título II de la ley 24.769 y el Título II del Régimen Penal Tributario -establecido por el art. 279 de la ley

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".*

Destacaron que el Sistema Único de la Seguridad Social está integrado por los distintos subsistemas mencionados en el art. 87 del decreto nro. 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".*

En base a ello, recordaron 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…".*

A su vez, destacaron que *"…no obstante el criterio al que se hizo referencia por el considerando anterior, también corresponde recordar que por el art. 8 e la ley 27.541 -texto según ley N° 27.562-, se permite la adhesión al régimen de regularización previsto por aquella normativa por las obligaciones relativas a los recursos de la seguridad social, cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentre a cargo de la A.F.I.P., pero se excluyen a los fines de tal acogimiento, entre otros conceptos, a los aportes y a las contribuciones con destino a las obras sociales.*

Es decir que, a los fines del acceso al régimen de regularización mencionado, por previsión legal expresa se da tratamiento diferente a algunos de los distintos subsistemas

Fecha de firma: 09/08/2023
Alta en sistema: 10/08/2023
Firmado por: CARLOS ALBERTO MAHIQUES, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: CARLOS JAVIER CARBAJO, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: MARIANO HERNAN BORINSKY, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: MARCOS FERNANDEZ OCAMPO, PROSECRETARIO DE CAMARA

#37153103#378809910#20230809144903409

que integran la Contribución Unificada (…) y se impide la posibilidad de acogimiento a aquel régimen en el caso de deudas originadas en aportes y contribuciones con destino a las obras sociales, habiéndose admitido solamente(…)la extinción de las acciones penales vinculadas con obligaciones inherentes a aquel concepto, cuando hayan sido canceladas con anterioridad a la entrada en vigencia de la mencionada ley modificatoria N° 27.562, que fue publicada el 26/8/2020…".

En ese orden, el tribunal *a quo* entendió que "*…los importes retenidos correspondientes a los aportes al régimen de obras sociales, cuyo ingreso oportuno fue omitido, no superan el monto establecido como condición objetiva de punibilidad por el art. 7 del Régimen Penal Tributario establecido por la ley 27.430, a los fines únicos de evaluar la procedencia de la adhesión al régimen de regularización establecido por la ley 27.541 -texto según ley 27.562- por las obligaciones relativas al Régimen Nacional de la Seguridad Social de los períodos mensuales 4/2016 a 9/2017, resulta procedente analizar 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, en función de los distintos conceptos que lo integran".*

Expresaron que mediante la ley 27.541 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 de la seguridad social, y excluirse de aquella regularización a los aportes y contribuciones con destino a*

Fecha de firma: 09/08/2023
Alta en sistema: 10/08/2023
Firmado por: CARLOS ALBERTO MAHIQUES, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: CARLOS JAVIER CARBAJO, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: MARIANO HERNAN BORINSKY, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: MARCOS FERNANDEZ OCAMPO, PROSECRETARIO DE CAMARA

#37153103#378809910#20230809144903409

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".

A raíz de ello, de forma excepcional y en virtud a las características particulares del caso, el *a quo* consideró que correspondía escindir y examinar en forma separada los rubros correspondientes a los distintos subsistemas del SUSS y, con respecto a los importes retenidos a los empleados en relación de dependencia de LEADCAM S.A. en concepto de aportes con destino al Régimen Nacional de la Seguridad Social, por los períodos mensuales 4/2016 a 9/2017, estimó procedente la extinción de la acción penal a raíz del acogimiento y cancelación total del plan de regularización en virtud de la ley 27.541, ya que la contribuyente habría cumplido también con los restantes requisitos previstos en dicha ley.

Respecto los aportes retenidos con destino al Régimen Nacional de Obras Sociales relativos a los períodos 4/2016 a 9/2017, el tribunal *a quo* puntualizó que los respectivos montos no superan en cada período aquel previsto "*…como condición objetiva de punibilidad por el art. 7 del Régimen Penal Tributario establecido por el título IX de la ley Nro. 27.430*"

En base a lo expuesto y en virtud del principio de retroactividad de la ley penal más benigna, los sentenciantes estimaron que en el caso de autos la acción penal se encontraba extinguida respecto a los hechos únicos de apropiación indebida de los aportes destinados al Sistema Único de la Seguridad Social.

Contra dicha decisión, el Fiscal General ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico y la

parte querellante interpusieron los recursos de casación bajo estudio.

III. Efectuada la reseña que antecede, habré de señalar que el art. 9 de la ley 24.769 establece "*Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el empleador que no depositare total o parcialmente dentro de los diez (10) días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el importe de los aportes retenidos a sus dependientes, siempre que el monto no ingresado superase la suma de veinte mil pesos ($20.000) por cada mes…*".

El Sistema Único de la Seguridad Social (SUSS) fue creado por el art. 85 del decreto 2284/91 y se integra con cinco subsistemas: el previsional, denominado SIPA; el de salud, que comprende las obras sociales (regidas por la ley 23.660) y al Instituto Nacional de Servicios Sociales para Pensionados y Jubilados; el de prestaciones por desempleo; el de asignaciones familiares; y el de riesgos de trabajo.

Al respecto, se expresó: "*la seguridad social se presenta como un sistema destinado a proteger a las personas de las contingencias […] de la vida, desde el nacimiento hasta el fallecimiento. Este sistema está conformado por subsistemas específicos en función de la naturaleza de la contingencia que están destinados a cubrir*". Respecto a cuáles de los rubros que componen el SUSS se encuentran alcanzados por la protección penal "*se estableció que sí integraba al concepto de seguridad social […] el porcentaje retenido correspondiente a los aportes de las obras sociales*" (cfr. Mariano Hernán Borinsky, Pablo Nicolás Turano, Magdalena Rodríguez y Daniel Schurjin Almenar "Delitos Tributarios y contra la seguridad social", Rubinzal Culzoni, Santa Fe, 2020, págs. 93 y 331).

Ahora bien, el art. 8 de la ley 27.541 (texto según ley 27.562 -B.O. 26/8/20-) dispone 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…”.

Esa misma norma prescribe que *“…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…”*, con la siguiente previsión: *“…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…”.*

A su vez, el primer párrafo del art. 10 de la misma ley 27.541 (modificada por la ley 27.562), determina que *“…El acogimiento al presente régimen producirá la suspensión de las acciones penales tributarias y penales aduaneras en curso y la interrupción de la prescripción penal respecto de los autores o las autoras, los coautores o las coautoras y los partícipes o las partícipes del presunto delito vinculado a las obligaciones respectivas, 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 esta no tuviere sentencia firme”.*

Por su parte, el segundo párrafo de dicho artículo 10 prevé: *“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 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…".

Del examen de la normativa citada precedentemente se advierte que, si bien se excluye del régimen de regularización a las deudas por aportes retenidos con destino al Régimen Nacional de Obras Sociales (art. 8), la propia ley contempla la cancelación de tales conceptos para acceder a los beneficios penales allí establecidos (art. 10, segundo párrafo, texto según ley 27.562).

Desde esta perspectiva no se encuentra suficientemente fundada la contradicción del legislador entre el tipo penal (que incluye la omisión de ingreso de retenciones al Régimen Nacional de Obras Sociales) y las condiciones requeridas para la procedencia de los beneficios del art. 10 de la ley 27.541. En efecto, la norma realiza un tratamiento particularizado respecto de los rubros que integran el Sistema Único de la Seguridad Social, que no se traduce en una "escisión conceptual" como lo plantea el tribunal *a quo*, sino que obedecería, en principio, a los diferentes marcos regulatorios de aquellos subsistemas (cfr. voto del suscripto en causa CPE 1114/2018/10/CFC1 "Jaureguiberry, Horacio Arturo s/ recurso de casación", reg. nro. 1429/2022, rta. el 24/10/22 y CPE 119/2018/10/CFC1 "LEADCAM S.A. y otros s/recurso de casación", reg. nro. 222/23, rta. el 13/03/23, ambas de esta Sala IV).

Demostrativo de lo expuesto es que "*con relación a las obras sociales los poderes de verificación y fiscalización permanecen en cabeza de dichas entidades de acuerdo a lo previsto en el art. 21 de la ley 23.660*" (cfr. Mariano Hernán Borinsky, Pablo Nicolás Turano, Magdalena Rodríguez y Daniel Schurjin Almenar, ob. cit., pág. 96).

En consecuencia, el análisis a partir del cual el *a quo* concluye erróneamente que corresponde dividir el tipo omisivo previsto en el art. 9 de la ley 24.769 como solución interpretativa a una aparente contradicción o inconsecuencia normativa, se encuentra desprovisto en el caso de autos de una motivación adecuada que conduce a su descalificación como acto judicial (Fallos: 301:970; 302:236; 306:262 y 940; 310:799; 311:345, 312:888 y 329:5323). Debe recordarse el principio según el cual compete al Poder Legislativo establecer las disposiciones que contemplen los hechos punibles y las respectivas sanciones, tras su propia apreciación de las conductas reprobables (Fallos: 136:200; 237:636; 275:89; 304:849 y 892, 310:267 y 329:5323).

En base a ello, el sobreseimiento dictado con fundamento en la ley 27.541 (texto según ley 27.562) carece de suficiente sustento.

IV. Por lo expuesto, corresponde HACER LUGAR a los recursos de casación interpuestos por la parte querellante y por el Fiscal General ante el *a quo*, ANULAR la decisión impugnada y, REMITIR las actuaciones al tribunal previo a fin de que se dicte un nuevo pronunciamiento. Sin costas en la instancia (arts. 530 y 531 del CPPN).

El **señor juez Javier Carbajo** dijo:

I. En orden a la admisibilidad y sin perjuicio de haber indicado oportunamente que la vía directa no resultaba admisible, corresponde estar a lo resuelto mayoritariamente

por esta Sala IV al momento de examinar los recursos de queja intentados por el representante del Ministerio Público Fiscal y la querella A.F.I.P. (CPE 245/2020/2/RH1 y CPE 245/2020/3/RH2, Reg. 1803/22 y 1804/22, del 28/12/22).

II. En cuanto a la maniobra investigada habré de remitirme al relevamiento efectuado en el voto del colega que abre el presente Acuerdo.

De otro lado, estimo necesario memorar los argumentos fácticos jurídicos que sostuvieron la resolución del tribunal de la instancia anterior, confirmatorio de aquel dictado por el magistrado de grado, en cuanto a la aplicación del régimen de la ley 27.541.

El decisorio observa que según "*…el art. 8 de la ley 27.541 -texto según ley N° 27.562-, se permite la adhesión al régimen de regularización previsto por aquella normativa por las obligaciones relativas a los recursos 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 a las obras sociales…*

…Es decir que, a los fines del acceso al régimen de regularización mencionado, por previsión legal expresa se escinden los distintos subsistemas que integran la Contribución Unificada… y se impide la posibilidad de acogimiento a aquel régimen en el caso de deudas originadas en aportes y contribuciones con destino a las obras sociales, con excepción de las deudas vinculadas a aquel concepto (obra social) que hayan sido canceladas con anterioridad a la entrada en vigencia de aquella ley…".

Los jueces del tribunal *a quo* indicaron que, a los únicos fines de evaluar la procedencia de la adhesión al

Fecha de firma: 09/08/2023
Alta en sistema: 10/08/2023
Firmado por: CARLOS ALBERTO MAHIQUES, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: CARLOS JAVIER CARBAJO, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: MARIANO HERNAN BORINSKY, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: MARCOS FERNANDEZ OCAMPO, PROSECRETARIO DE CAMARA

#37153103#378809910#20230809144903409

régimen de regularización establecido por la ley 27.541 (texto según ley 27.562), las obligaciones relativas a los recursos de la seguridad social deben ser examinadas en función de los distintos conceptos que lo integran (comprensivos de los aportes y las obligaciones acollaradas en la Contribución Unificada de la Seguridad Social según lo normado en el art. 87 del decreto 2284/91) pues tal tratamiento fue el oportunamente dispensado por el legislador.

En ese sentido, subrayaron que la ley de regularización asume un tratamiento diverso para el subsistema de aportes y contribuciones del Régimen Nacional de las Obras Sociales

Sostuvieron que tal distinción es la que, por un lado, permite validar la regularización llevada a cabo respecto de los otros subsistemas, con autonomía de lo actuado en relación con las Obras Sociales y, por el otro, consecuentemente habilita a examinar el accionar emprendido con respecto al Régimen Nacional de las Obras Sociales de manera independiente a la luz de las exigencias típicas de la figura de la apropiación indebida -en particular, con relación al elemento cuantitativo-.

En cuanto a la decisión de primera instancia vale memorar que el magistrado apreció que la ley en estudio tuvo en miras una finalidad recaudatoria y que si bien el legislador excluyó expresamente a las deudas emergentes de aportes a las obras sociales de la posibilidad de ser regularizadas y, por ende, eximirse del pago de los intereses y multas, tal circunstancia no obsta a que esos aportes sean alcanzados por los beneficios previstos en el Capítulo 1 del Título IV de la ley 27.541.

Expuso que esa distinción –que sí se da en el art. 8° en lo referido al *acogimiento* al régimen– no se verifica en el

art. 10, donde se explicitan los beneficios de los que gozarán los contribuyentes en materia penal.

Por su parte, el representante del Ministerio Público ante la instancia anterior afirmó, en lo sustancial, que "*…el legislador ha acordado una posibilidad de amnistía a aquellos contribuyentes que omitieran el pago de los recursos que integran la Contribución Unificada de la Seguridad Social, salvo que la omisión de pago incluya aportes y contribuciones con destino al Régimen Nacional de Obras Sociales…*".

En esa misma dirección, la querella observó "*…al día de la fecha no tenemos certeza alguna, si por los mismos períodos, la imputada canceló los aportes con destino a las Obras Sociales.…*".

III. Sentado lo expuesto, advierto, en primer lugar, que los recursos de casación incoados por el representante del Ministerio Público Fiscal y la parte querellante no traen argumentos novedosos y diversos de aquellos oportunamente tratados en la decisión de primera instancia y luego, ratificados y reiterados por el tribunal *a quo*.

En efecto, los impugnantes discrepan del temperamento adoptado e insisten en señalar que la ley 27.541 no puede aplicarse en el caso de que la comisión del delito previsto en el art. 7 del Régimen Penal Tributario abarque recursos de la seguridad social vinculados con el Régimen Nacional de las Obras Sociales, sin rebatir las consideraciones expresadas en el fallo de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico.

Es por ello posible señalar que los extremos esbozados en los recursos se limitan a expresar una mera discrepancia con el temperamento adoptado que, en modo alguno, legítima la tacha de arbitrariedad invocada.

En segundo lugar, en cuanto a la cuestión de fondo, estimo que la solución propiciada por el tribunal anterior se ajusta a una interpretación sistemática del régimen de regularización instaurado por el legislador en materia de recursos de la seguridad social.

Por un lado, debe observarse que, en su redacción original, el art. 8 de ley 27.541 prevé la oportunidad de regularizar las obligaciones de los recursos de la seguridad social vencidas al 30 de noviembre de 2019 o infracciones relacionadas con dichas obligaciones, excluyendo de aquella posibilidad las cuotas con destino al régimen de riesgos del trabajo y los aportes y contribuciones con destino a las obras sociales.

Mediante la reforma de la ley 27.562 el legislador mantuvo aquel esquema de regularización extendiéndolo a las obligaciones vencidas al 31 de julio de 2020.

En ambos casos, el legislador dispuso expresamente invitar "…*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*…".

Adicionalmente, la ley 27.562 estableció en lo que aquí interesa que "…(l)*a 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 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…”.

En virtud de ello, se aprecia que no ha sido intención del legislador asumir una posición restrictiva que importe la imposibilidad de regularizar las obligaciones de del Régimen Nacional de la Seguridad Social si se registran impagas las obligaciones vinculadas con el Régimen Nacional de las Obras Sociales pues ha propendido a que dichas instituciones adopten similar tesitura.

En efecto, tal como se ha indicado, en ambas normas se ha invitado a las Obras Sociales a establecer programas de regularización, respecto de los aportes y contribuciones específicos.

Tal circunstancia se advierte congruente con la autonomía que detentan esos entes de acuerdo con lo normado en la ley 23.660 y evidencia el tratamiento dispar que a los efectos de la ley de regularización el legislador ha previsto para las obligaciones nucleadas en ambos regímenes.

En esa dirección, como se indica en la decisión impugnada, al único y exclusivo efecto de la regularización de las obligaciones de los recursos de la seguridad social, se advierte posible la distinción efectuada con relación a aquellas vinculadas con el Régimen Nacional de las Obras Sociales.

Es que el tratamiento diferenciado deja incólume la persecución del cobro de las deudas del Régimen Nacional de las Obras Sociales en cabeza de dichas entidades, tal como dispone la ley 23.660, invitándolas a ofrecer un marco de regularización, sin que ello obste la posibilidad de recurrir al poder punitivo estatal en los casos en que las obligaciones de aquel subsistema alcancen el elemento cuantitativo previsto

en el tipo penal por la suma de pesos cien mil -circunstancia que específicamente fue desechada en el presente caso-.

De adverso, la limitación que propone el representante el Ministerio Público Fiscal y la querella, en la práctica, excluiría la mayoría de los casos que el legislador quiso abarcar atendiendo a la descripta situación de emergencia y la tornaría inoperante respecto del sistema de seguridad social.

Ello así pues el régimen de declaración y pago de los aportes y contribuciones de la seguridad social abarca ambos subsistemas en examen, es decir, el del Régimen Nacional de la Seguridad Social y el de las Obras Sociales (Cfr. Resolución 2192/2007).

De ello se deduce que resulta extremadamente complejo discriminar, en la práctica, al momento de la declaración y del ulterior pago el cumplimiento de unas obligaciones sin las otras.

Es por ello que asumir que el parlamento solo quiso proponer la regularización en los supuestos en que exclusivamente se encuentran pendientes de pago las obligaciones del Régimen Nacional de la Seguridad Social, importaría darle al marco normativo analizado un alcance extremadamente limitado respecto del universo de casos que, de ordinario, se verifican y, en consecuencia, un efecto insustancial en su faz práctica.

Tal circunstancia desconocería la situación de emergencia pública no solo en materia económica y financiera, sino también en el orden fiscal, administrativo, previsional y social (cfr. art. 1, ley 27.541) que declara la normativa y el innegable fin, al menos en lo que atañe al Régimen Nacional de Seguridad Social, de lograr la obtención rápida de los fondos adeudados.

Vale destacar que el Máximo Tribunal ha indicado como pauta interpretativa que "*…debe indagarse el verdadero alcance de la norma, mediante un examen que otorgue pleno efecto a su finalidad (Fallos: 342:667) y que consulte su racionalidad, no de una manera aislada o literal, sino computando la totalidad de sus preceptos de manera que guarden debida coherencia (Fallos: 323:3289, considerando 4° y sus citas, entre otros)…*" (Fallos: 345:849).

Desde esa perspectiva, se observa que el *a quo* ha dado argumentos suficientes respecto de la exegesis normativa aplicada y, más allá de las discrepancias de los recurrentes con la solución a la que se arribó, los agravios expuestos en sus recursos no conmueven el criterio adoptado que satisface adecuadamente la máxima de razonabilidad atendiendo a los especiales fines que informan el régimen normativo examinado.

IV. En virtud de lo expuesto corresponde RECHAZAR los recursos de casación intentados por el representante del Ministerio Público Fiscal y la parte querellante A.F.I.P., sin costas en la instancia (arts. 530 y ccdtes. del C.P.P.N.). TENER PRESENTE las reservas del caso federal formulada.

El juez doctor Carlos A. Mahiques dijo:

I. El 28 de diciembre del 2022 esta Sala hizo lugar a la queja interpuesta por el representante del Ministerio Público Fiscal, declaró erróneamente denegado el recurso de casación y, en consecuencia, habilitó su tratamiento por esta sede (cfr. CPE 245/2020/2/RH1, reg. n° 1803/22). A diferencia de lo expuesto por el *a quo* y su particular interpretación de lo dispuesto por el Código Procesal Penal Federal de la Nación, conforme expuse en el precedente *Roura Ricardo Roberto s/recurso de casación* (causa FCB 18128/2019/11/CFC1, reg. 357/23, rta. 25 de abril de 2023, entre otros), esta Cámara Federal de Casación Penal es competente para revisar las

decisiones de las Cámaras Federales de Apelaciones en todo el territorio nacional, que resulten impugnadas por vía del respectivo recurso de casación oportunamente interpuesto, como ocurre en el caso en estudio (cfr. en el mismo sentido, la causa CPE 683/2020/1/RH1 caratulada *"Darkan S.A. s/queja"*, rta. el 1/09/21 reg. 1450/21; causa 526/2020/1/RH1 caratulada *"Mercury Global s/queja"*, rta. el 1/09/21 reg. 1451/21; causa CPE 623/2020/1/RH1 caratulada *"La Unión Sandwicherías y Confiterías S.A. s/queja"*, rta. el 8/09/21 reg. 1581/21 y la CPE 1940/2017/2/RH1 caratulada *"Alexander Fleming S.A. s/recurso de queja"*, rta. el 17/05/23, reg. 440/2023, todas de la Sala III, como así también causa CPE 928/2019/4/RH1, caratulada *"Santander Río SA y Cristofani, José Luis Enrique s/ recurso de queja"*, rta. el 24/08/2021, reg. 1425/21 de la Sala I; entre otras).

En el caso, no obstante, la vía casatoria elegida por el representante del Ministerio Público Fiscal no se encuentra habilitada. En efecto, el fiscal de primera instancia no recurrió la resolución dictada por el juez de instrucción, que fue únicamente apelada por el acusador privado. A su vez, al ser notificado el Sr. Fiscal General, Dr. Gabriel Pérez Barberá, ante la Cámara de Apelaciones en los términos del artículo 454 del CPPN, expresó su opinión aclarando que no adhería a la impugnación interpuesta por la querella.

Esta Cámara Federal de Casación se ha pronunciado en el sentido de que para estar comprendidos entre los supuestos del artículo 457 del rito "los autos dictados durante la instrucción deben haber transitado la vía de la apelación para considerarse definitivos" (cfr. causa nro. 1966/2013 caratulada *"Enríquez Víctor Ariel s/recurso de casación*, rta. el 11 de noviembre de 2014; reg. 2416/2014; además F. D'Albora, "Código Procesal Penal de la Nación, Anotado

Comentado y Concordado). De ese modo, como consecuencia de la preclusión operada, resulta inadmisible el agravio del representante del Ministerio Público Fiscal en esta oportunidad, respecto del pronunciamiento dictado por la Cámara de Apelaciones distrital que confirmó aquella decisión y que no fue cuestionada por esa parte. Lo contrario importaría otorgarle al acusador la posibilidad de recurrir con un motivo antes omitido, cuando una resolución posterior confirmó la decisión del juez de la instancia anterior contraria a los intereses que la parte representa.

Tal como expresé en la causa *Molina, José Manuel y otros s/ recurso de casación*, FSM n° 439/2013/14/3/CFC1, del registro de la Sala III, "(…) *la autonomía de la voluntad de las partes cobra, según la opinión dominante, un rol preponderante, en contraste con el principio de oficialidad que impera en el procedimiento penal. Los recurrentes gozan de un poder que, en otros momentos del procedimiento, no es tolerado: son ellos quienes provocan la intervención del ad quem, el cual, de otro modo, tiene vedado el acceso al caso, y son ellos también quienes fijan los límites de su conocimiento. Las consecuencias son múltiples: posibilidad de atacar parcialmente la resolución, tolerando la parte no recurrida (CPP, 445)*".

Sentado lo antes expuesto, a mi ver, el recurso interpuesto por el Ministerio Público Fiscal es inadmisible. No obstante, advirtiendo del voto de mis colegas que me encuentro vencido sobre la admisibilidad de la impugnación fiscal y no habiéndose arribado a mayorías en la cuestión de fondo, corresponde ingresar en su análisis.

II. Comparto, en lo sustancial, el análisis expuesto por el primer ponente en punto a que la escisión conceptual de un hecho único –la apropiación indebida de aportes de la

Seguridad Social-, como solución interpretativa a una aparente contradicción normativa, no resulta ajustada a derecho, ni aun de modo excepcional. La creación de regímenes de regularización para los diversos subsistemas que integran el Sistema Unico de la Seguridad Social (SUSS), no habilita a desarticular la persecución penal de un delito sancionado como hecho único por la ley 24.769.

Es que como se sostiene en el primer voto, la distinción prevista en el art. 8 de la ley 27.541 no colisiona con la letra del art. 9 de la ley 24.769, en tanto obedece a los distintos marcos regulatorios de los subsistemas que componen el SUSS y los diversos organismos de verificación y fiscalización establecidos al efecto. Por su parte, la persecución penal del delito de apropiación indebida de los recursos de la seguridad social establecido en el art. 9 de la ley 24.769, se vincula con la afectación que provoca tal conducta al Sistema de Seguridad Social en su conjunto, entendido como sistema técnico-jurídico que protege a la población, desde la concepción hasta su muerte, de ciertos riesgos o contingencias biológicas, patológicas y/o económicas.

III. La ley cuya aplicación reclamó la defensa forma parte del conjunto de normas que generalmente emplea el Estado como herramienta de diferentes programas de política económica con efectos en el ámbito penal. A lo largo de los años, varias son las leyes que han facultado a los posibles infractores de normas penales económicas a neutralizar la persecución de ciertos delitos, a partir de la regularización de las deudas tributarias y de los recursos de la seguridad social. Esto es lo que sucedió con leyes como la 25.401 del año 2000, 26.476 del año 2008, 26.860 del año 2013 y la 27.260 del año 2016, la 27.541 del año 2019, y sus modificatorias 27.562 del año 2020

y la 27.653 del año 2021, por las que se establecieron sistemas de regularización con análogas consecuencias y beneficios en el ámbito penal.

Sin perjuicio de la opinión que pueda merecer esta forma de legislar y de los efectos que genera con relación a los fines de la pena y la función político criminal del Estado de tutelar los bienes jurídicos relevantes, lo cierto es que tal metodología legislativa resulta recurrente en el ámbito penal económico, donde los objetivos del sistema penal se entreveran -a veces conflictivamente- con los intereses macroeconómicos de la política estatal.

En la exposición de motivos de la ley 27.562, modificatoria de la 27.541, el legislador estableció el régimen de regularización examinado con el objetivo de minimizar el impacto que tuvieron las medidas dispuestas en el marco de la pandemia generada por el COVID-19. Se consideró el "ahogo financiero" atravesado por las micro, pequeñas y medianas empresas, como así también a las entidades civiles sin fines de lucro, y el deterioro del entramado productivo, verificado con la caída de los niveles de actividad económica, cierre de empresas y fuentes de trabajo. En ese contexto se dispusieron, una vez más, beneficios penales para quienes regularizaran las deudas, se abarcaron supuestos que antes no habían sido incluidos en este tipo de normas y se prorrogaron los plazos que habilitaban su acogimiento.

Ante las dificultades interpretativas que generan las diversas leyes recaudatorias con consecuencias penales cuya aplicación se plantea en el caso, debe procurarse una solución que integre armónicamente las normas sin desnaturalizar las unas o las otras. Con ese propósito, una adecuada hermenéutica en este especial ámbito normativo requiere tener en

consideración los particulares propósitos que lo informan y su compatibilidad con los objetivos propios del derecho penal.

El moderno derecho y su interpretación (cfr. R. Dworkin *A Matter of Principle, part two: Law as Interpretation,* Oxford University Press, 1985, passim; Dworkin and his critics, varios autores, dir. J. Burley, Blackwell, Oxford, 2004, passim), están llamados a asumir el carácter de la integridad (integrity): de un lado, es necesario reconocer que subsiste una relación de justificación interna entre el derecho y los principios de la moralidad política de un determinado contexto institucional (en el sentido de nuestro art. 19 de la C.N.); del otro, que existe un deber imprescindible del intérprete de permanecer fiel a la intrínseca especificidad que el derecho tiene en el contexto histórico-cultural al cual pertenece. El intérprete, el juez, individualiza en cada caso cuales son los valores de referencia surgidos de las prácticas sociales a las que pertenece y en las cuales interviene, y es el responsable de asegurar la coherencia epistemológica, en el sentido jurisdiccional del término, entre los significantes sociales y la ley penal (cfr. En ese sentido, P. Ricoeur, *Le Juste,* Éditions Esprit, 1995, p. 163184). El juez, para este filósofo, en tanto actualizador, colaborador y continuador de la producción normativa, es quien está en mejor posición para ajustar progresivamente el material jurídico y es responsable de recomponer y superar la antinomia, siempre latente, entre percepción éticopolítica y derecho positivo, entre el vínculo de la norma y su necesaria flexibilidad en orden a las exigencias y a los fines sociales. El juez no debe en su tarea interpretativa quedar reducido a un papel estático de reproposición de un objeto o de una voluntad preconstituida. Debe, al contrario, procurar una constante interacción con la

norma legislada y los componentes principales de la vida social y política de una comunidad, que está en la esencia misma del derecho, entendido como una empresa interpretativa (G. Zaccaria, *La comprensione del diritto, cap.I. Il giudice e l'interpretazione,* Ed. Latterza, 2012, prima edizione digitale). El intérprete está, entonces, llamado a colmar una distancia entre el contexto de producción (normativa) y contexto de aplicación (judicial) del derecho.

En el caso de trato, la ley 27.541, sancionada el 23 de diciembre de 2019, denominada "*Ley de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el marco de La Emergencia Pública*", instauró en el Título IV, Capítulo 1, un régimen de regularización de obligaciones tributarias, de la seguridad social y aduaneras, y su procedencia lo sujetó a la verificación de ciertos requisitos objetivos, vinculados con las deudas a regularizar y el cumplimiento de determinadas condiciones relativas a los sujetos que podían verse beneficiados por la aplicación del régimen.

En lo que aquí interesa, el artículo 8 estableció "*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. Podrán acogerse al mismo régimen las entidades civiles sin fines de lucro." (cfr. art. 8 de la ley).

Se dispuso en ese mismo artículo que quedaban **excluidos los aportes y contribuciones con destino a obras sociales**, sin perjuicio de lo cual se **invitó a las Obras Sociales a crear "programas de regularización de deudas"** de características similares a las previstas por esa misma ley.

Por su parte, en el art. 10, de la citada ley se enunciaron diferentes beneficios penales para quienes se acogieran al régimen de regularización en cuestión. Así es que reguló la posibilidad de suspender y extinguir la acción penal cuando la cancelación de la deuda fuese total y no existiese sentencia firme a la fecha de cancelación. Esa norma fue modificada por la ley 27.562 (*Ampliación de la moratoria para paliar los efectos de la pandemia generada por el COVID-19. Ley N° 27.541. Modificación*), el 26 de agosto de 2020, mediante la que se agregó que la acción penal podría extinguirse por la cancelación total de la deuda vinculada con obras sociales. En tal sentido, se dispuso normativamente que "[l]*a 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 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." (cfr. art. 10 modificado).

De otro lado, la ley 27.541 fue ampliada por la ley 27.653 ("Alivio fiscal para fortalecer la salida económica y social a la pandemia generada por el COVID-19") el 11 de noviembre de 2021, en cuyo capítulo II del título II estableció la ampliación de la moratoria para deudas posteriores y deudas no regularizadas. Además de extender su aplicación a obligaciones vencidas al 31/08/2021, ratificó la voluntad de extinguir la acción penal respecto de los pagos totales de las deudas por obras sociales que hubieran sido efectuados con anterioridad a la vigencia de esta nueva norma modificatoria (cfr. arts. 5° y 6°).

Conforme surge de lo expuesto, a mi ver, una interpretación armónica e integral de las sucesivas normas citadas no permiten considerar excluido del beneficio penal de extinción de la acción, al pago de las deudas originadas en obras sociales. Es decir, ante la comprobación de que las deudas vinculadas con los recursos de la seguridad social fueron regularizadas y canceladas en su totalidad, conforme los requisitos establecidos por la reglamentación, debería declararse la extinción de la acción penal.

Lo dispuesto por el art. 8 de la ley 27.541, en cuanto a las deudas originadas en obras sociales, no puede ser interpretado como una limitación. Según establece el art. 21 de la ley 23.660 los poderes de verificación y fiscalización de las deudas por obras sociales se encuentran a cargo de los funcionarios e inspectores de la Dirección Nacional de Obras Sociales y de las obras sociales, y en razón de ello es que la misma norma invitó a las obras sociales a adoptar regímenes similares de regularización. El régimen establecido por la ley 27.541 se dirige a los contribuyentes y responsables 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, por lo que es posible concluir que la distinción efectuada se vincula con los diferentes marcos regulatorios de los subsistemas que componen el SUSS y no con algún tipo de limitación que el legislador haya pretendido establecer al respecto.

La interpretación integral y armónica de la mentada sucesión de normas permite afirmar que los responsables y contribuyentes que hubieran cancelado la deuda en su totalidad, pueden acceder al beneficio de la extinción de la acción penal sin importar si la cancelación fue de manera previa o durante su vigencia. Es que el artículo 10, modificado por la ley 27.562, admitió expresamente la extinción de la acción penal en supuestos en que la cancelación de la deuda se efectuó con anterioridad a la sanción de esa norma pero luego la ley 27.653 estableció la posibilidad de extinguir la acción penal cuando la deuda se abonó con anterioridad a su entrada en vigor. En este contexto, es evidente que podrían acceder a la extinción de la acción penal no sólo quienes abonaron las deudas vinculadas con obras sociales con anterioridad a la entrada en vigencia de la ley 27.562, pero durante la vigencia de la original redacción de la ley 27.541, sino también antes de la sanción de la ley 27.653 durante la vigencia de su antecesora, la ley 27.562.

Desde esta perspectiva, razones sustanciales de equidad e igualdad ante la ley, me llevan a considerar que el requisito temporal del pago “anterior” no puede erigirse como un óbice para otorgar la extinción de la acción penal por aplicación de las mentadas leyes. Pues no subyace un criterio

jurídico que permita justificar la distinción temporal, máxime cuando quedó evidenciado que el ritmo impreso por las sucesivas leyes modificatorias termina convirtiendo a los pagos "posteriores" en "anteriores". Limitar de tal modo la aplicabilidad del beneficio implicaría afectar el principio de igualdad del artículo 16 de la CN y el artículo 24 de la Convención Americana de Derechos Humanos, por cuanto se estaría dando un trato diferencial a situaciones de hecho similares al darle entidad al momento de la cancelación cuando el mismo legislador ha demostrado restarle importancia.

La mencionada sucesión de leyes modificatorias es demostrativa de una clara intención del legislador de conceder el beneficio de extinción de la acción a los pagos totales por deudas vinculadas con el régimen nacional de obras sociales. Si bien el artículo 10 no se refiere expresamente al supuesto bajo análisis, que consiste en un presunto pago total de la deuda originada en obras sociales una vez entrada en vigencia la ley aplicable se impone la aplicación analógica de la extinción de la acción penal a todos aquellos casos en los que, habiendo cumplido con todos los requisitos establecidos por la 27.541 – modificada por la ley 27.562 y ley 27.653–, hubieran cancelado la deuda de obras sociales en su totalidad.

En palabras de Bobbio, la analogía es "*la interpretación en el sentido más genuino de la palabra, puesto que reproduce, no repitiéndolo sino desarrollándolo, el núcleo 'mismo de la norma, configurado en su razón suficiente; y no va fuera del sistema, sino que permanece dentro de él, contribuyendo a configurar el orden jurídico como un organismo que crece y se desarrolla, pero siempre por fuerza interior y jamás, por ser imposible, fuera de sí mismo*" (Norberto Bobbio, Istituto, 1938 , L'Analogia nella lógica del DírittoR.

Università di Torino. Memorie dell'Istituto giuridico. Serie 2).

En las condiciones expuestas, estimo que la interpretación aquí propuesta, guarda correlato con la doctrina judicial de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en cuanto a que las leyes deben interpretarse teniendo en cuenta la técnica legal empleada en el ordenamiento jurídico restante y los principios y garantías de la Constitución Nacional (Fallos 312:311, considerando 8°), procurando la armonización entre las distintas normas y considerando el contexto general y los fines que las informan, de manera tal de evitar darles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo la unas por las otras y adoptando, como valedero, el que las concilie y deje a todas con valor y efecto (Fallos 1:297, considerando 3°; 307:519; 312:1614; 321:562; 324:876, entre otros). La exégesis de la ley requiere de la máxima prudencia a fin de cuidar que la inteligencia que se le asigne no conduzca a la pérdida de un derecho, o bien, el excesivo rigor de los razonamientos no desnaturalice el espíritu que inspiró su sanción (CSJN, Fallos: 303:578).

VI. Habiendo efectuado dichas aclaraciones en punto a la aplicación de la ley 27.541 - modificada por la 27.562 -, entiendo que, en el caso, la cancelación total de la deuda vinculada a obras sociales invocada por la defensa no fue fehacientemente corroborada, por lo que el sobreseimiento dispuesto por extinción de la acción penal resulta prematuro.

Conforme surge de la resolución dictada por el Juzgado Penal Económico nro. 8, tras recibir la solicitud de extinción de la acción penal por parte de la defensa de Eduardo Manuel Maggio, Fabián Eduardo Vasena, Pedro Tadeo

Posse y la firma LEADCAM S.A, se corrió vista a las partes. El Ministerio Público Fiscal solicitó que se requiriera a la AFIP que informara si los aportes correspondientes al Régimen Nacional de Obras Sociales habían sido cancelados y, dependiendo la respuesta, que se procediera a declarar la extinción de la acción penal y el sobreseimiento de los imputados o, en su defecto, se rechazara el planteo.

La querella, por su parte, explicó que las constancias aportadas por la defensa no eran suficientes para acreditar los pagos correspondientes a los periodos 4/2016 a 9/2017, ya que de los sistemas de la AFIP solo surgían pagos parciales en los periodos 10/2016 y 11/2016. En ese sentido, solicitó que se oficiara al Registro Nacional de Obras Sociales para que informaran si la deuda fue cancelada en forma total y, en su caso, que se indique la fecha de pago.

Tal como señala el acusador privado en sus recursos de apelación y casación, no surge de las constancias incorporadas al presente legajo digital, que se haya corroborado este punto acerca del efectivo pago total de las deudas para con el Régimen Nacional de Obras Sociales. En esos términos, considero que la decisión de extinguir la acción penal y, en consecuencia, sobreseer a los imputados, deviene, al menos, prematura.

Por estas razones, propongo: HACER LUGAR a los recursos de casación interpuestos por el Ministerio Público Fiscal y la querella, sin costas, ANULAR la decisión impugnada y REMITIR las actuaciones a la cámara *a quo* para que dicte un nuevo pronunciamiento con los alcances aquí señalados.

Tal es mi voto.

En mérito del Acuerdo que antecede, el Tribunal, por mayoría, **RESUELVE:**

Fecha de firma: 09/08/2023
Alta en sistema: 10/08/2023
Firmado por: CARLOS ALBERTO MAHIQUES, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: CARLOS JAVIER CARBAJO, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: MARIANO HERNAN BORINSKY, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: MARCOS FERNANDEZ OCAMPO, PROSECRETARIO DE CAMARA

#37153103#378809910#20230809144903409

HACER LUGAR a los recursos de casación interpuestos por la parte querellante -AFIP- y por el Fiscal General ante el a quo, **ANULAR** la decisión impugnada y, **REMITIR** las actuaciones al tribunal previo a fin de que se dicte un nuevo pronunciamiento. Sin costas en la instancia (arts. 471, 530 y 531 del C.P.P.N.).

Regístrese, notifíquese, comuníquese (Acordada 5/2019 de la C.S.J.N.) y remítase al tribunal de origen mediante pase digital, sirviendo la presente de atenta nota de envío.

Firmado: Javier Carbajo, Mariano Hernán Borinsky y Carlos A. Mahiques.

Ante mí: Marcos Fernández Ocampo, Prosecretario de Cámara.

Fecha de firma: 09/08/2023
Alta en sistema: 10/08/2023
Firmado por: CARLOS ALBERTO MAHIQUES, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: CARLOS JAVIER CARBAJO, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: MARIANO HERNAN BORINSKY, JUEZ DE CAMARA DE CASACION
Firmado por: MARCOS FERNANDEZ OCAMPO, PROSECRETARIO DE CAMARA

#37153103#378809910#20230809144903409