

**LEY PENAL TRIBUTARIA. APROPIACIÓN DE FONDOS DE
LA SEGURIDAD SOCIAL. FUNDAMENTOS.**

**FALLO: HLB PHARMA GROUP S.A. y otros s/ evasión
agravada tributaria. Cámara Federal de San Martín SAL I
5/8/2020. DT.942**

**Tesina presentada en la Facultad de Ciencias Económicas,
UNT. Especialización en Tributación**

Cecilia Patricia Gaete

DNI: 29.628.775

Tucumán, octubre 2021.

ÍNDICE

PRÓLOGO	1
CAPÍTULO 1: INTRODUCCIÓN A LA SEGURIDAD SOCIAL	2
Contingencias Sociales.....	2
Marco normativo	3
CAPÍTULO 2: REGIMEN PENAL EN LA SEGURIDAD SOCIAL.....	7
Antecedentes normativos y aspectos generales	7
Ley 27.430 – Régimen Penal Tributario.....	9
CAPÍTULO 3: JURISPRUDENCIA.....	18
Análisis del Fallo: HLB Pharma Group S.A. y otros s/ evasión agravada tributaria. Cámara Federal San Martín. Sala I 05/08/2020. Dt 942	18
Conclusión	24
BIBLIOGRAFÍA	27

PRÓLOGO

El presente trabajo se elaboró para ser presentado como examen final de la Especialización en Tributación dictada por la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Tucumán.

El objetivo del mismo, es realizar un análisis práctico de las implicancias del art. 7 del Régimen Penal Tributario vigente, el cual tipifica el delito por apropiación indebida de recursos de la Seguridad Social.

Para cumplir con el mismo, se comienza con la exposición de los conceptos básicos vinculados a la Seguridad Social, para que el lector puede entender cómo nace este sistema y cómo funciona.

Luego se desarrollan aspectos generales vinculados al Derecho Penal, su normativa y aspectos, para luego comenzar con el desarrollo del tema principal. En este sentido, se busca que el lector entienda cuáles son los puntos que debe analizar para poder encuadrar una acción, dentro del artículo 7 del RPT. A su vez, este trabajo contiene algunos ejemplos y varios casos ya discutidos por la doctrina y la jurisprudencia que, a mi entender, hacen más comprensible el tema, en especial para mis colegas, los contadores.

Un especial agradecimiento al cuerpo docente y no docente de la Especialización por la colaboración brindada durante los dos años cursado de toda la carrera.

CAPÍTULO 1: INTRODUCCIÓN A LA SEGURIDAD SOCIAL

Contingencias Sociales

Las contingencias sociales, son los eventos de naturaleza biológica, patológica o económica cuyo acaecimiento normalmente provoca a la persona que los sufre, necesidades eminentemente económicas que se traducen en la disminución o pérdida de recursos habituales o bien, generan gastos adicionales o suplementarios. Por lo tanto, dentro de cada grupo de contingencias, encontramos:

- Las que generan pérdida de ingresos: la vejez, la muerte y el desempleo;
- Las que incrementan gastos: la maternidad y las cargas de familia;
- Las que generan consecuencias mixtas: la invalidez y la enfermedad.

En muchos casos, el individuo que las sufre no las puede afrontar por sí mismo, y a partir de aquí surge el concepto de Seguridad Social, cuyo objeto es amparar al hombre contra las contingencias sociales.

La Seguridad Social es un sistema técnico – jurídico destinado a la protección de los ciudadanos frente a determinados riesgos o contingencias que provocan en ellos situaciones de necesidad, sea por defecto de ingresos, sea por exceso de gastos. Al mismo tiempo, es un instrumento de política social. Desde una perspectiva jurídica, la Seguridad Social es el instrumento estatal específico protector de las necesidades sociales,

individuales y colectivas, a cuyo acceso tienen derecho los individuos, en la extensión, límites y condiciones que las normas dispongan, según permite su organización financiera. Para hacer frente a la corriente de gastos que supone su misión, debe hacerse de recursos económicos. El sistema de Seguridad Social argentino, al igual que el de la mayoría de los países occidentales, tiene en el aporte de trabajadores y empleadores el elemento de financiación más importante.¹

El resto del financiamiento proviene de recursos tributarios, como ser: el impuesto al valor agregado (IVA), el impuesto a los débitos y créditos bancarios en cuenta corriente, el impuesto a los combustibles líquidos entre otros.

En la actualidad, los beneficios que brinda el sistema son:

- Las asignaciones familiares.
- El seguro de desempleo.
- La cobertura de riesgos del trabajo.
- La cobertura de salud.
- La cobertura previsional de jubilaciones y pensiones.

Marco normativo

La Seguridad Social es una garantía constitucional, tipificada en la Constitución Nacional Argentina y en los tratados internacionales de derechos humanos incorporados a ella. De acuerdo a esto, el otorgamiento de cobertura a la población es independiente de la cobertura requerida, cuya base principal se encuentra en el principio de solidaridad.

¹ RAFECAS, D., El delito de omisión de ingreso de aportes previsionales (art. 9, Ley 24769), en Revista de Derecho Penal, N° 2000-2, Estafas y otras defraudaciones -II, Rubinzal-Culzoni, Santa Fé, p.276.

La Constitución nacional argentina en su preámbulo contempla la protección de sus habitantes a las contingencias sociales, ya que en su texto impulsa a “promover el bienestar general para nosotros, para nuestra prosperidad, y para todos los hombres del mundo que quieran habitar el suelo argentino”.² El texto constitucional de 1853, con excepción del mandamiento contenido en el preámbulo, no contenía disposiciones específicas sobre la protección al trabajo, ni durante la vida laboral ni cuando el trabajador se ve privado de él. La reforma constitucional de 1957 responde a las ideas sociales de la posguerra y en el artículo 14 bis, con el objeto de proteger el trabajo (“el que gozará de la protección de las leyes”), introduce el seguro social obligatorio. Su texto expresa:

El Estado otorgará los beneficios de la seguridad social, que tendrá carácter de integral e irrenunciable. En especial la ley establecerá el seguro social obligatorio, que estará a cargo de entidades nacionales o provinciales con autonomía financiera y económica, administradas por los interesados con participación del Estado, sin que pueda existir superposición de aportes; jubilaciones y pensiones móviles; la protección integral de la familia; la defensa del bien de familia, la compensación económica familiar y el acceso a una vivienda digna.³

En este párrafo, se define el rol tutelar del Estado, el método de financiación de las coberturas, la forma de administración de los fondos, los sujetos facultados para su administración, los caracteres de los beneficios y las contingencias amparadas. Son garantías otorgadas al trabajador, para que él y su familia cuenten con efectivo amparo económico ante las contingencias sociales, ya que el trabajo en sus diversas formas, gozará de la protección de las leyes.

La reforma constitucional de 1994 ratificó el artículo 14 bis, y dentro de las facultades del Congreso de la Nación (artículo 75, incisos 19 y 23, CN) incorporó, entre otras cosas, las llamadas cláusulas del progreso

² Constitución Nacional Argentina. Preámbulo. Año 1853. Argentina.

³ Constitución Nacional Argentina. Art. 14 bis. Año 1957. Argentina.

social. A su vez, otorgó jerarquía constitucional a una serie de tratados internacionales (artículo 75, inciso 22, CN) que contienen directivas de importancia en materia de seguridad social y que se proyectan sobre la base estructural de la previsión social. Por otro lado, la República Argentina ha celebrado numerosos tratados bilaterales de materia previsional, con el objeto de garantizar beneficios de esa naturaleza, para los ciudadanos argentinos residentes en el exterior y ciudadanos extranjeros residentes en el país.

En nuestro país, las leyes que establecen el régimen nacional de seguridad social están clasificadas de acuerdo al tipo de contingencias sociales.

Cobertura de las contingencias de vejez, invalidez y muerte: La Ley del Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones, de carácter general (LEY 24241). Financiado por aportes de trabajadores dependientes, contribuciones de empleadores y aportes de trabajadores autónomos.

Cobertura de la enfermedad y el accidente inculpable: Leyes 23660, 23661 y 19032. Financiado por aportes de trabajadores dependientes, contribuciones de empleadores, aportes de trabajadores autónomos, componente Obra Social del Monotributo, aportes del Régimen de Casas Particulares.

Cobertura de los accidentes y enfermedades profesionales: Ley 24557. Financiado por cuotas a cargo de empleadores.

Cobertura de la contingencia de desempleo: Ley 24013, Ley 25191 y Ley 25371. Financiado por contribuciones de empleadores.

Cobertura de las cargas familiares: Las leyes 24714 y 24716. Financiado por contribuciones de empleadores.

Por el capítulo VI del decreto 2284/1991, el Poder Ejecutivo dispuso la creación del Sistema Único de la Seguridad Social (SUSS) e instituyó la Contribución Unificada de la Seguridad Social (CUSS), conformada por los aportes y contribuciones enumerados en el artículo 87:

- Aportes y contribuciones con destino al Régimen Nacional de Jubilaciones y Pensiones (actual SIPA).
- Aportes y contribuciones con destino al Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados (PAMI).
- Aportes y contribuciones con destino a la Administración Nacional del Seguro de Salud (ANSSAL) (actual SSS).
- Aportes y contribuciones con destino al Fondo Nacional de Empleo (FNE).
- Aportes y contribuciones con destino al Régimen Nacional de Obras Sociales.
- Contribuciones con destino al Régimen Nacional de Asignaciones Familiares.

CAPÍTULO 2: REGIMEN PENAL EN LA SEGURIDAD SOCIAL

Antecedentes normativos y aspectos generales

Al derecho penal lo podemos definir como un conjunto de normas que describen conductas, protegen bienes jurídicos tutelados y establecen penas.

A su vez, es importante tener claro el concepto de DELITO. Lo definimos como una acción, típica, antijurídica y culpable.

- Acción: requiere un acto de hacer o de no hacer.
- Típica: la adecuación de la conducta a la descripción prevista en la norma legal.
- Antijurídica: significa que la conducta debe ser contraria a la norma legal.
- Culpable: el autor de un delito debe comprender que el hecho que está realizando es contrario a la norma.

Otro concepto importante de estudiar es el de BIEN JURÍDICO. Jorge Héctor Damarco, manifiesta que la expresión “bienes jurídicamente protegidos” comprende todo objeto que interesa a la sociedad, no sólo las cosas y los derechos, sino todos los bienes intangibles que reconoce la dignidad del ser humano.⁴

El régimen penal tributario, fue regido en un principio por la ley 23.771, publicada en el Boletín Oficial 27/02/1990, que fue reemplazada por la ley

⁴ DAMARCO, Jorge Héctor - REVISTA DE TRIBUTACIÓN N°1 pág. 103.

24.769, vigente desde enero de 1997. Esta ley, sufrió otras modificaciones en el año 2004 y 2006 respectivamente (ley 25.874 y 26.063). En el año 2011, con la ley 26.735 se produce la reforma integral de la Ley Penal Tributaria. Y en diciembre del 2017, la ley 27.430 en su art. 280 deroga la ley 24.769 y aprueba, en su título IX, el Régimen Penal Tributario vigente en la actualidad.

El Derecho Penal es una forma de control social que, debido a las importantes consecuencias de su operatividad, ha sido monopolizado por el Estado. El Estado debe proteger al ciudadano, de cualquier ejercicio irracional del poder punitivo emergente del sistema penal.

El Régimen Penal Tributario forma parte del derecho penal y comúnmente es denominado, derecho especial. Este Régimen, no se limita a regulaciones sobre delitos tributarios, sino también a aquellos que afectan la Seguridad Social. Estos, son delitos socioeconómicos que protegen un bien jurídico del cual son titulares todos los miembros de la sociedad. El bien macro protegido es la hacienda pública y la actividad financiera del Estado (nacional, provincial y de la ciudad de Bs As.) En el ámbito de la Seguridad Social, el bien jurídico protegido es la expectativa de recaudación de los recursos de la Seguridad Social. En consecuencia, es un patrimonio concreto, el erario de la Tesorería de la Seguridad Social, que en los casos de conductas criminales que lo lesionan, se está afectando a la población.

Existen principios y garantías aplicables en el campo del derecho penal, por aplicación de las garantías consagradas en la Constitución Nacional y de los Tratados Internacionales. A continuación, se detallan algunos:

- 1- Legalidad.
- 2- Aplicación de la ley más benigna.
- 3- Reserva.
- 4- Culpabilidad.
- 5- Juicio previo.

- 6- Inocencia.
- 7- Non bis in idem.

Ley 27.430 – Régimen Penal Tributario

En el ámbito nacional, la Seguridad Social se encuentra amparada por los distintos tipos penales definidos en la ley 27430 (Régimen Penal Tributario) y en el Título V de la Ley 24241 (Ley integrada de jubilaciones y pensiones).

El objeto del presente trabajo, es desarrollar los aspectos más importantes vinculados al art.7 del actual RPT (Texto según Ley 27430, art. 279), que a continuación se transcribe.

Apropiación indebida de recursos de la seguridad social

Artículo 7 - 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.⁵

Artículo 9 (TEXTO ANTERIOR LEY 24769 - RÉGIMEN PENAL TRIBUTARIO Y PREVISIONAL) - Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el empleador que no depositare total o parcialmente dentro de los

⁵ LEY 27430 – Título IX – ART. 279 RPT. 12/2017

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.

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 diez (10) días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el importe retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de veinte mil pesos (\$ 20.000) por cada mes.

La Administración Federal de Ingresos Públicos o el Organismo Recaudador provincial o el correspondiente a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires habilitará, a través de los medios técnicos e informáticos correspondientes o en los aplicativos pertinentes, la posibilidad del pago por separado y en forma independiente al de las demás contribuciones patronales, de los aportes retenidos por el empleador a sus dependientes y de las retenciones o percepciones de los agentes obligados respecto de los recursos de la seguridad social.⁶

Análisis del artículo 7 vigente:

SUJETO

En este artículo, se presenta un tipo penal especial propio, donde se requiere que el sujeto tenga una cualidad específica es decir, **ser empleador** para el primer párrafo y **ser agente de retención o percepción** para el segundo.

Sujeto empleador: es aquel que en virtud de una relación laboral se encuentra obligado a abonar un salario a sus dependientes y, de acuerdo a las disposiciones legales vigentes, debe retener la proporción correspondiente a los aportes de la seguridad social.

⁶ LEY 24769 – ART.9 LEY PENAL TRIBUTARIA. AÑO 2011

Sujeto agente de retención o percepción de los recursos de la seguridad social: En este caso, el sujeto debe reunir los requisitos legales determinados por AFIP que lo califiquen como agente de retención o percepción de recursos de la seguridad social. La AFIP instrumentó, mediante el dictado de resoluciones generales, los regímenes de retenciones de contribuciones patronales. Por un lado, la RG 1784 que regula el régimen general de retenciones y por otro lado, un grupo de resoluciones que se aplican según la actividad que desarrolle el contribuyente (RG 3983 DGI – Servicios eventuales, RG 2682 AFIP – Retenciones sobre empresas constructoras, entre otras). Por lo tanto, el sujeto que califique para ser agente de retención o percepción, de acuerdo a la normativa vigente, queda incluido dentro de las previsiones de este artículo.

CONDUCTA TÍPICA

Respecto a la conducta típica del sujeto, que es el apoderamiento de fondos, la doctrina y la jurisprudencia coinciden en que se configura el delito, siempre y cuando el agente o empleador haya retenido los fondos y que no se trate solo de un mero registro contable. Así lo dice el Dr. Jorge Haddad cuando analiza el art. 4 de la Ley Penal Tributaria: “como lo está señalando la redacción utilizada, se reprime la retención total o parcial de los tributos, lo cual implica por fuerza, que el sujeto debe de haberlos tenido con carácter previo -primero debe tenerlos para luego retenerlos-; de lo contrario, resultaría imposible el hecho de retenerlos, toda vez que nunca los tuvo.”⁷

Se trata de un delito instantáneo y de omisión, según la Corte Suprema en casos análogos.⁸

A su vez, ha sido muy debatido por la doctrina y en los tribunales el tema de la prueba de la efectiva retención de los aportes, es decir, la forma

⁷ HADDAD, Jorge E. - Ley Penal Tributaria comentada- pág 576; Buenos Aires, LexisNexis, edición 2005.

⁸ CSJN; Lambruschi Pedro Jorge s/ Ley 23771. 31/10/1997,

de acreditar que el empleador efectivamente se ha apropiado del aporte del empleado. La importancia del debate radica en que, quien omite retener, no puede ser punible en los términos del art. 7. Al respecto, la Cámara Nacional de Casación Penal fijó su postura estableciendo que, una vez comprobado el pago de los sueldos al personal, dado que es su obligación, el empleador ha retenido la suma de los aportes. Por lo tanto, verificado dicho pago, es el obligado quien debe demostrar que, incumpliendo con su obligación, no ha retenido las sumas en cuestión.⁹

La Cámara Federal de San Martín cuando analiza el tipo penal del artículo 7, parte del hecho de que el empleado no le entrega al empleador el monto del aporte si no que, el empleador es quien los retiene porque es su obligación y que esos montos retenidos son parte del salario del trabajador. Se trata, según se ve, de dinero que es "propiedad de los trabajadores" y que el empleador debe detraer del sueldo mensual para ingresarlos como "aporte" de los empleados (no es la "contribución" del empleador, ya que esta no resulta alcanzada por la norma) para —en definitiva— su futura jubilación. Lo que la ley "presupone" es que, una vez comprobado el pago de los sueldos a su personal, el empleador ha retenido (porque es su obligación) la suma correspondiente al aporte al Sistema de Seguridad Social, y así se considera que se ha operado un incumplimiento y una apropiación indebida de fondos ajenos.¹⁰

En definitiva, vinculado a la conducta, pueden aparecer diversos casos que deberán ser analizados puntualmente para definir la misma. A continuación, planteo algunos ejemplos muy concretos para facilitar el entendimiento de los puntos relevantes de este análisis.

- Un contribuyente que tiene empleados a cargo y no se encuentran dados de alta en AFIP. Al momento de realizar el pago de sus remuneraciones, no realizará ningún tipo de retención por lo tanto, no resultará aplicable el art. 7 del RPT.

⁹ CFed. Casación Penal, sala III, 23/3/2005, Palero Jorge Carlos

¹⁰ CFed. San Martín, sala II, 4/9/2008, "Cerámica Zanon".

Pero si podría aplicarse el art. 5 que tipifica la evasión previsional.

- o Una empresa que atraviesa una importante crisis financiera por lo cual, hace varios meses que paga en cuotas los salarios netos de sus empleados registrados. Del análisis de su contabilidad surge que en los últimos meses no tuvo mayor disponibilidad de fondos que el equivalente al total de los sueldos netos de sus empleados. En este caso, “se podría” entender que no hubo retención de fondos que debían ser depositados por el empleador, ya que la empresa no disponía de mayor liquidez, que la suficiente para afrontar el pago de los sueldos netos. Por lo tanto, no se configuraría la conducta típica del art. 7. Por supuesto, que en este cabría un profundo análisis de la prueba.

Con el tiempo, se fueron planteando otras cuestiones que debieron ser analizadas por la justicia. Las defensas se han basado en su mayoría, en argumentar que el empleador o agente se encontraba en un estado de necesidad o ante una causal de justificación, que imposibilitó el ingreso del aporte retenido al Fisco nacional. Cabe recordar que el Código Penal prevé en el art. 34 inc.3 el llamado estado de necesidad. El cual, justificaría la conducta típica realizada, cuando el hecho fue incurrido para evitar un mal mayor e inminente.

La norma establece:

“No son punibles:....

3. El que causare un mal por evitar otro mayor inminente a que ha sido extraño;”¹¹

En un caso del año 2003, la sala B de la Cámara Nacional en lo Penal Económico confirmó el procesamiento decretado contra el presidente de una sociedad por el delito de apropiación indebida de tributos y aportes

¹¹ Código Penal de la Nación Argentina – Art. 34 inc.3

de la seguridad social, ya que la disponibilidad de fondos en caja para pagar lo retenido puso en evidencia que la falta de depósito de los tributos y aportes retenidos no habría sido consecuencia de una situación de necesidad en la cual el objetivo era evitar el cese de la actividad comercial, sino que habría significado una deliberada política empresarial tendiente a aparentar que la explotación era rentable. Los problemas económicos que podría haber sufrido la sociedad agente de retención no eximen al imputado de la responsabilidad penal por el delito referido, toda vez que las sumas no ingresadas tienen motivo en el carácter de agente de retención de la sociedad y, por lo tanto, no forman parte del patrimonio de aquella.¹²

La sala A ha destacado que "...sólo puede llegar a ser admisible, excepcionalmente, en caso de desviarse el destino de fondos retenidos por una entidad comercial que procura evitar una bancarrota inminente, comportamiento que se entiende justificado cuando tiene lugar en un contexto dilemático e imprevisto, no cuando se trata, como en este caso, de una conducta permanente y reiterada. Una cosa es una acción de salvataje frente a una emergencia y otra cosa es una política empresarial para enfrentar dificultades financieras".¹³

Un ejemplo de este caso, podría ser una empresa que atraviesa una grave crisis financiera como consecuencia de medidas políticas y económicas, por ejemplo, que se prohíba la importación de un producto que comercializa o que es indispensable para su producción. Ante estas circunstancias, se ve obligada a reestructurar sus actividades y esta dificultad genera que el dinero que le retiene a sus empleados, deba indefectiblemente aplicarlos al pago de sus nuevos proveedores ya que

¹² CNPenal Económico; sala B, 12/12/2003, "Polio, Liberato s/incidente de apelación en Mariano Cafiero SA".

¹³ CNPenal Económico; sala A, 30/4/2002, "Marotta, Carlos y otro s/ley 24.769".

caso contrario, la firma deberá poner fin a sus actividades y despedir a todo el plantel.

CONDICIÓN OBJETIVA DE PUNIBILIDAD

Para que la acción sea punible, el monto efectivamente retenido o percibido debe superar la suma de \$100.000 (cien mil pesos), por cada mes. En este caso, la acción se consuma con la falta de depósito de los recursos retenidos o percibidos luego de transcurridos los 30 días corridos posteriores al vencimiento establecido por AFIP. Esto quiere decir:

- Si el agente o empleador retiene o percibe efectivamente el impuesto y lo deposita luego de transcurrido el período mencionado, en principio la conducta queda encuadrada en el artículo 7.
- Si el agente o empleador retiene o percibe efectivamente el impuesto y el mencionado depósito se realiza antes de los 30 días, la conducta no se encuadra en el art. 7 pero puede quedar encuadrada dentro de las previsiones establecidas en la ley de procedimiento.

Puede ocurrir que un contribuyente evada distintos impuestos dentro de un mismo período fiscal, o el mismo impuesto en períodos fiscales distintos. Lo que hay que analizar, es si se trata de acciones independientes o de delitos continuados. En el caso bajo análisis, son hechos independientes:

- La apropiación indebida de retenciones previsionales (1er párrafo) y la apropiación indebida de percepciones o retenciones correspondientes a recursos de la seguridad social (2do párrafo) en un mismo período mensual.
- La apropiación indebida de retenciones previsionales (1er párrafo) o de percepciones y retenciones de recursos de la seguridad social (2do párrafo) en distintos períodos mensuales.

Corresponden a un mismo hecho:

- La apropiación indebida de retenciones y percepciones (2do párrafo) correspondientes a distintos regímenes.
- La apropiación indebida de aportes a la seguridad social y a la obra social (1er párrafo) en un mismo período mensual. Así lo consideró la Sala III de la Cámara Nacional de Casación Penal en el año 2009: “... Bajo esta directriz, si bien los aportes se refieren tanto a las obras sociales como a las jubilaciones (argumento central de la recurrente), eso no enerva las circunstancias de que las conductas endilgadas exhiben una ontología única, por cuanto se refieren a un mismo hecho.

Es decir, al integrar los aportes el sistema de seguridad social, no corresponde distinguir el origen de los mismos.¹⁴

MOMENTO EN EL QUE SE CONSUMA EL DELITO

En este caso, la acción se consume con la falta de depósito de los fondos retenidos o percibidos, al vencimiento del plazo prescripto por la ley es decir, luego de transcurridos los 30 días corridos posteriores al vencimiento establecido por la AFIP (la anterior redacción había establecido 10 días hábiles administrativos desde el vencimiento del plazo general de ingreso).

Sobre este tema, cabe recordar que en el Dictamen del 7/10/2002 se expidió la Procuración del Tesoro de la Nación, ante una consulta de AFIP, y consideró que el ingreso fuera de término, 11 y 12 días de mora —o sea solo dos días después de cumplido el requisito del tipo en cuestión— permite sostener la falta del elemento subjetivo requerido para la configuración del tipo penal.¹⁵

Por su parte, la sala A de la Cámara del fuero en lo Penal Económico estableció: si bien es suficiente, para incurrir en el delito del art. 9º de la ley 24.769, que la omisión de depositar lo retenido

¹⁴ Peña Emilio s/ rec. de casación. CNCP Sala III. 13/10/2009.

¹⁵ Dictamen 384 (PTN), del 7/10/2002.

se mantenga durante un breve lapso determinado, el depósito efectuado a los pocos días resulta indicativo de la voluntad de cumplir con el comportamiento omitido y eso es lo que excluye el dolo en estos tipos de hechos.¹⁶

¹⁶ CNPenal Económico, sala A, 18/6/1998, in re "Shifa Service".

CAPÍTULO 3: JURISPRUDENCIA

Análisis del Fallo: HLB Pharma Group S.A. y otros s/ evasión agravada tributaria. Cámara Federal San Martín. Sala I 05/08/2020. Dt 942

En este capítulo, haré una breve introducción sobre los hechos que originan el presente fallo y a su vez, en algunas oportunidades transcribiré algunos fragmentos del texto del fallo; para luego analizar los puntos controvertidos y aplicar los conceptos desarrollados en los capítulos precedentes de este trabajo.

La sala I de la Cámara Federal de San Martín, se expide el 05/08/2020 ante los recursos de apelación interpuestos por la defensa y por el sr. Fiscal, contra la resolución de fecha 20/02/2020. Dicha resolución dispone:

- El procesamiento de Hernán López Bernabó, Jorge Pedro Dimópulos y Marcelo Arnoldo Alberto Budetta, al considerarlos responsables del:
 - (i) Delito de evasión tributaria agravada por la utilización de facturas apócrifas, como coautores y en relación al pago del IVA correspondiente al ejercicio anual 2013.
 - (ii) Delito de apropiación indebida de recursos de la seguridad social en relación a los aportes previsionales retenidos a los empleados de HLB PHARMA GROUP S.A., correspondientes a los períodos mensuales del 6

a 7/2012; 10/2012 a 02/2013; 04/2013 a 05/2013 y del 07/2013 al 07/2016.

- El sobreseimiento parcial de los señores Bernabó, Dimópulos, Budetta y de María Clara López Bernabó, en orden a la presunta apropiación indebida de los importes previsionales retenidos, correspondientes a los períodos mensuales 05/2012, 03/2013 y 06/2013.
- El sobreseimiento de María Clara Bernabó por la presunta evasión tributaria del IVA en el ejercicio fiscal 2013 y por la presunta apropiación indebida de los importes previsionales retenidos en los períodos del 6 a 7/2012; 10/2012 a 02/2013; 04/2013 a 05/2013 y del 07/2013 al 07/2016.

El sumario se originó en la denuncia formulada por la jefa de la Sección Penal Tributaria de la Dirección Regional Norte de AFIP, contra los responsables del contribuyente HLB PHARMA GROUP S.A., por presunta evasión del IVA por los períodos arriba mencionados. Luego, se sumó una segunda denuncia contra los mismos responsables, al verificar que habrían retenido considerables sumas de dinero a sus empleados en relación de dependencia, en concepto de aportes previsionales, durante los períodos mensuales desde 05/2012 a 07/2016, sumas que no fueron depositadas ante AFIP, dentro de los plazos legales vigentes, para ser destinados al Sistema de la Seguridad Social. En este sentido, se detectó que algunos períodos fueron pagados fuera de término, otros fueron incluidos en planes de pagos que terminaron caducando por falta de pago y otros nunca fueron pagados.

El tema del presente trabajo está enfocado en la apropiación indebida de los recursos de la seguridad social, por lo que me centraré en desarrollar los puntos vinculados a la segunda denuncia efectuada por el organismo.

La Cámara expresa, respecto del procesamiento de Hernán López Bernabó, Jorge P. Dimópulos, Macelo A. Budetta que comprende la apropiación de los recursos de la seguridad social:

“El Dr. Manarino, indicó en el marco de la audiencia llevada a cabo, que la conclusión arribada por el Sr. juez instructor no parte de elementos de prueba contundentes, sino de meras derivaciones o conjeturas, que no se complementan -a su criterio- con la sana crítica racional y, a su vez, chocan abiertamente con la versión dada por la parte.

Manifestó, que no se encuentra controvertido que el dinero correspondiente a las retenciones que se deberían haber practicado no ingresó en las arcas públicas, sino que la cuestión versa sobre si efectivamente la empresa realizó las retenciones declaradas y si, en caso de haberlas hecho, no las ingresó en las arcas estatales por haberles dado un destino distinto.

Así, el letrado expresó que, dada la situación de la empresa, las retenciones nunca se practicaron materialmente ya que la firma carecía de capacidad económica suficiente.

De esta manera, sostuvo que para que se dé la hipótesis delictual propuesta por la AFIP y seguida por el a quo, deben necesariamente existir recursos para apropiar.

En ese norte, citó parte del informe que realizó el síndico del concurso de la compañía, quién tras el análisis de los estados contables, concluyó que la empresa nunca contó con suficientes

recursos para afrontar la totalidad de sus gastos desde que comenzó el concurso de acreedores.

Agregó, que al serle preguntado al síndico si la empresa en algún momento tuvo más liquidez que deudas, respondió claramente que no, aclarando que el debe siempre superó al haber, por lo tanto, la empresa pagaba lo que se podía.

De esta manera, criticó lo afirmado por el magistrado actuante en cuanto a que la firma contaba efectivamente con el dinero retenido, pero decidió utilizarlo para otras finalidades -las cuales el juez a quo nunca especificó-, ya que -según su opinión- no tuvo en cuenta lo declarado por el síndico ni por los propios empleados de la firma que detallaron las irregularidades existentes en el cobro de sus sueldos.

Asimismo, resaltó que la circunstancia objetiva de haberse integrado el tributo retenido, que difiere claramente del concepto de su percepción y luego aceptarse y validarse ante la AFIP por éste y otros conceptos un plan de pago vigente, demuestra la atipicidad y falta de acción, en relación a la imputación dirigida.

Por último, se quejó, además, sobre la falta de análisis del juez instructor acerca del estado de necesidad invocado como causal de justificación.”¹⁷

¹⁷ HLB Pharma Group S.A. y otros s/ evasión agravada tributaria. Cámara Federal San Martín. Sala I 05/08/2020. Dt 942

En esta primera parte, la defensa plantea su disconformidad en algunos aspectos:

- Sostiene que, para tipificar la conducta dentro del actual art. 7 del RPT, la demandada primero tiene que haber retenido los fondos y luego no depositarlos, según los plazos previstos por la norma (en el texto anterior el plazo era de diez días hábiles administrativos). Y dado que la empresa atravesaba una importante crisis, la realidad es que las retenciones de los aportes a los empleados, no fueron realizadas.

En este sentido, la doctrina y la jurisprudencia están de acuerdo en que se configura el delito, siempre y cuando se hayan retenido los fondos es decir, el empleador haya detraído del salario de los empleados, el monto destinado al Sistema de la Seguridad Social. Ahora bien, la cuestión radica en cómo acreditar que el empleador efectivamente se ha apropiado del aporte del empleado, tema muy discutido por la doctrina y la jurisprudencia. Y, como se dijo al desarrollar los conceptos referidos a "conducta típica", la jurisprudencia ha marcado varios precedentes al respecto e incluso, vuelvo a citar lo dicho por la Cámara Federal de San Martín en el Fallo "Cerámica Zanón ...que la norma parte del hecho de que el empleado no le entrega al empleador el monto del aporte si no que, el empleador es quien los retiene porque es su obligación y que esos montos retenidos son parte del salario del trabajador. Lo que la ley "presupone" es que, una vez comprobado el pago de los sueldos a su personal, el empleador ha retenido (porque es su obligación) la suma correspondiente al aporte al Sistema de Seguridad Social, y así se considera que se ha operado un incumplimiento y una apropiación indebida de fondos ajenos.¹⁸

En definitiva, si los sueldos fueron pagados, entonces las retenciones fueron efectuadas. Por lo tanto, verificado el pago, es el obligado el que debe demostrar que no retuvo. En el fallo bajo análisis, lo que sostiene la defensa no es viable ya que, a pesar de la mala situación

¹⁸ CFed. San Martín, sala II, 4/9/2008, "Cerámica Zanón"

financiera, la empresa canceló otras obligaciones vinculadas al giro operativo de la misma y además, esta irregularidad respecto al ingreso de los aportes retenidos, se dio en varios períodos mensuales. Razón por la cual, se entienden que si se abonaron los sueldos y se efectuaron las retenciones.

- Sostiene que no se analizó el estado de necesidad invocado, como justificación de la acción.

Al respecto, ya se dijo que el estado de necesidad está regulado en el Código Penal.

El estado de necesidad se identifica con sacrificar un bien menor para salvaguardar un bien mayor. Para que exista el estado de necesidad, deben darse tres requisitos:

- 1- Existir un peligro inminente.
- 2- La acción debe ser el único medio disponible para contrarrestar el peligro y salvar un bien jurídico de mayor valor, sacrificando un bien menor.
- 3- Quien invoque este estado no debe haber generado la situación de peligro.

Para el caso bajo análisis, la Cámara considera que impedir el cierre de la empresa, no es causal suficiente para invocar el estado de necesidad. Más aún, teniendo en cuenta, como se mencionó en párrafos anteriores, que esta acción (la de no depositar los aportes retenidos) se configuró de una manera sistemática. En este sentido, coincido con la Cámara, porque a mi entender, decir si está correcto o no invocar este estado, requiere de un análisis más profundo. Por ejemplo, definir a qué se debe la crisis financiera que atraviesa la empresa y por la cual tiene que optar por pagar alguna de sus obligaciones (y no todas). Puede haber casos en que la situación de peligro, en este caso la crisis, haya sido provocada por la misma empresa. Otro punto interesante, es que la acción debe ser el único medio disponible para contrarrestar el peligro y en el fallo, la Cámara hace

referencia a las alternativas que ofrece la ley para las empresas que se encuentran atravesando una crisis.

Otro punto interesante, es el del bien jurídico protegido. La Cámara resalta que en el caso objeto de análisis, el bien jurídico protegido es la confianza pública con la que la ley ha investido a quien designa como agente de retención. Me permito opinar que me satisface más decir, que el bien jurídico protegido en este caso es el Tesoro de la Seguridad Social es decir, los fondos destinados a solventar las contingencias sociales. Fondos que no pertenecen al patrimonio de la empresa.

Una opinión similar tuvo la jurisprudencia al referirse al estado de necesidad invocado por el contribuyente, donde señaló que: a los fines de la justificación legal, el mal evitado debe ser mayor al causado, lo que no sucedió en el presente caso en el que el bien jurídico protegido por el delito de apropiación indebida de tributos es el patrimonio del Tesoro Nacional, a través del Fondo Nacional de Turismo, destinado a solventar finalidades sociales. Por esa razón, ese tipo delictivo resguarda un interés público de mayor valor objetivo que el interés particular de la empresa de aeronavegación que -en virtud de una disposición legal- es agente de percepción del impuesto y tiene ese rol de custodio de los importes percibidos, abonados por los adquirentes de tales pasajes.¹⁹

Conclusión

A lo largo de estos capítulos, se analizaron los conceptos más relevantes para entender el origen del Sistema de la Seguridad Social, su evolución y primordialmente su importancia desde el punto de vista social. Se me ocurre que, una manera muy gráfica para definirlo, es referirnos a él como un sistema de retroalimentación. Para que este funcione y pueda

¹⁹ Maggio, Juan José y Montero, Enrique Atilio s/recurso de casación - Cám. Fed. Casación Penal - Sala I – 11/02/2015

cumplir eficientemente con sus objetivos, es necesario contar con la normativa que regule y controle su funcionamiento. Una parte de la normativa, es la que se analizó en este breve trabajo.

Para encuadrar la acción dentro deL ART. 7 del RPT, como primera medida deben darse los preceptos vinculados al sujeto, conducta, condición objetiva de punibilidad, la mora requerida para ingresar los fondos. Y a mi criterio, es importante definir si los fondos que se debieron ingresar, son propios o de terceros ya que, como vimos al desarrollar los temas, la jurisprudencia pone énfasis en diferenciar si forman o no, parte del patrimonio del contribuyente. Por otro lado, es importante que exista la intención de no depositar es decir, que hayan existido los fondos para hacerlo y aún así, no se hizo.

Respecto al fallo de HLB PHARMA GROUP SA, se analizaron los puntos que, desde mi punto de vista, eran los más relevantes vinculados al tema objeto del presente trabajo. En ese sentido, estoy de acuerdo con la posición que toma la Cámara al encuadrar la acción y no dar lugar al recurso que pretendía ampararse en que los fondos no fueron retenidos al momento de pagarse los sueldos. Esto se debe a que, el sueldo de los empleados es un sueldo bruto de su propiedad, al cual tienen derecho como consecuencia de la relación empleado - empleador por lo tanto, si el empleador no paga el 100%, es porque es su obligación retener una parte, para luego ingresarla al sistema. Por lo tanto, al margen de la crisis que pueda haber estado atravesando, si la empresa pagó el neto, es porque se quedó una parte para ingresarla a la AFIP.

En cuanto al estado de necesidad invocado, es un tema muy interesante dado el contexto que se vive en Argentina y el mundo. Para poder decir que corresponde este estado, deben darse los requisitos que mencioné oportunamente. La jurisprudencia distingue entre lo que es una acción de salvataje ante una emergencia, de lo que puede ser una política empresarial para saltar los problemas financieros; y sólo considera admisible esta justificación cuando se trata de un comportamiento ocasional, y no cuando la retención de importes percibidos o retenidos se

utiliza sistemáticamente como medio adecuado para afrontar los problemas financieros de la empresa que es, lo que a mi criterio, pasó en HLB PHARMA GROUP SA.

Vinculado al contexto actual, que vivimos desde hace un año y medio, me pregunto cuántos contribuyentes se vieron afectados por las consecuencias económicas que trajo la cuarentena obligatoria generada por el Covid-19, cuántos tuvieron que dejar de pagar sus obligaciones (de todo tipo) y qué dirá la Cámara cuando los mismos en un futuro, invoquen el estado de necesidad como causal de la falta de pago.

En definitiva, el encuadramiento de este delito es un tema muy discutido por la doctrina y la jurisprudencia. No hay dudas de que cada caso conlleva necesariamente, un análisis minucioso de la real situación del contribuyente cuando decide no ingresar los aportes y de la intención del mismo.

BIBLIOGRAFÍA

- Revista de Derecho Penal, N° 2000-2, Estafas y otras defraudaciones -II, Rubinzal-Culzoni, Santa Fé, p.276.
- CIPOLLETTA, Graciela, ARTÍCULO: LA SEGURIDAD SOCIAL EN LA REPÚBLICA ARGENTINA. Biblioteca jurídica virtual. INST. INV. JURÍDICAS UNAM.
- BORINSKY, Mariano; GALVÁN GREENWAY, Juan Pedro y otros, RÉGIMEN PENAL TRIBUTARIO Y PREVISIONAL, 1era ed., Santa Fé, Rubinzal – Culzoni, 2012.
- SEMACHOWICZ, Esteban D; PENAL TRIBUTARIO PARA CONTADORES, 2da edición, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Errepar 2020.
- BERTAZZA, Humberto J., REGIMEN PENAL TRIBUTARIO COMENTADO, 1era. edición, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, La Ley, 2020.
- RAFECAS, D., El delito de omisión de ingreso de aportes previsionales (art.9, Ley 24769), Revista de Derecho Penal, N° 2000-2, Estafas y otras defraudaciones -II, Rubinzal-Culzoni, Santa Fé,
- DAMARCO, Jorge Héctor - REVISTA DE TRIBUTACIÓN N°1 pág. 103
- HADDAD, Jorge E. - Ley Penal Tributaria comentada-; Buenos Aires, LexisNexis, edición 2005.
- Constitución Nacional Argentina (22/08/1994)
- Ley 24.241, Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones (T.O. 23/9/1993)
- Ley 27430, Reforma Tributaria (B.O. 29/12/2017)- Título IX.
- Código Penal de la Nación Argentina. Ley 11179 (T.O.1984 ACT).

- Dictamen 384, Procuración del Tesoro de la Nación, 7/10/2002.
- CSJN; Lambruschi Pedro Jorge s/ Ley 23771. 31/10/1997.
- CFed. Casación Penal, sala III, Palero Jorge Carlos. 23/3/2005.
- CFed. San Martín, sala II, "Cerámica Zanon". 4/9/2008.
- CNPenal Económico; sala B, "Polio, Liberato s/incidente de apelación en Mariano Cafiero SA".12/12/2003.
- CNPenal Económico; sala A,. "Marotta, Carlos y otro s/ley 24.769". 30/4/2002.
- CNCP Sala III; Peña Emilio s/ rec. de casación. 13/10/2009.
- CNPenal Económico, sala A, "Shifa Service" 18/6/1998.
- Cámara Federal San Martín. Sala I, HLB Pharma Group S.A. y otros s/ evasión agravada tributaria. 05/08/2020.
- Cám. Fed. Casación Penal - Sala I, Maggio, Juan José y Montero, Enrique Atilio s/recurso de casación, 11/02/2015.