



INTERPRETACIONES JURISPRUDENCIALES

TERESA GÓMEZ⁽¹⁾

LA PRESENTACIÓN DE UNA RECTIFICATIVA Y EL POSTERIOR PAGO DEBEN CONSIDERARSE COMO UNA REPARACIÓN DEL DAÑO Y TENER EFICACIA PENAL DESPENALIZADORA

Causa: "Hugo Joaquín M. *psa inf. ley 24769 (expte. 05-M-06)*"

Tribunal: Cámara Federal de Apelaciones Córdoba - Sala B

Magistrados: José A. Mosquera, Luis R. Rueda, Abel G. Sánchez Torres

Tribunal a quo: Juzgado Federal de Córdoba N° 1

Fecha: 13/2/2007

A) Explicatio brevis

Llega a conocimiento de la Sala el recurso de apelación interpuesto por la defensa del imputado contra la resolución del Juzgado a quo que lo procesó, por considerarlo autor penalmente responsable del delito de evasión simple (art. 1, L. 24769; art. 45, CP).

El 14/4/2004, el Fisco Nacional promueve denuncia luego de una auditoría fiscal comenzada el 26/6/2003, en la cual se habrían detectado maniobras evasivas en orden al impuesto a las ganancias por el período 2002.

Se sostiene que el contribuyente habría omitido declarar los alquileres percibidos, correspondientes a rentas de primera categoría, que representarían un ingreso anual de pesos quince mil, y habría sobrevaluado el costo de la explotación agrícola, influyendo en el cálculo de la materia imponible del impuesto a las ganancias disminuyendo su utilidad y aumentando sus gastos deducibles, resultando una evasión de \$ 235.703,46.

El contribuyente reconoció la deuda, presentó una declaración jurada rectificativa el 25/2/2004 y abonó la totalidad del impuesto reclamado el 9/3/2004.

No obstante, el Organismo Recaudador considera que tal reconocimiento no puede funcionar como un elemento demostrativo de la inexistencia de dolo por parte del autor. Supuesto que sólo resulta de aplicación para aquellos que se presentan, "motu proprio", al advertir un error, sin requerimiento y sin ser consecuencia de una inspección.

Entiende el Fisco que la promoción de la acción penal es procedente acorde con el segundo párrafo del artículo 18 de la ley 24769, que establece lo siguiente:

"En aquellos casos en que no corresponda la determinación administrativa de la deuda, se formulará de inmediato la pertinente denuncia, una vez formada la convicción administrativa de la presunta comisión del hecho ilícito."

Se agravia la defensa y objeta la valoración del inferior, en cuanto su defendido es un productor agropecuario y para determinar sus ingresos, debe tomarse su producción valor dólar y reconocer que durante el período evaluado, 2002, existió inflación, y que las cifras a valor dólar deben multiplicarse por tres. La Justicia reiteradamente ha debido referirse al ajuste por inflación. Agrega que este criterio fue aplicado por la Corte cuando reconoció que "debía actualizar el crédito del contribuyente" ("Flagomad SA c/Estado Nacional" - 28/4/1981; "B.J. Service Arg. SA c/Fisco Nacional" - 28/12/1982). Dejando de lado la discusión en cuanto a si el importe es una condición objetiva de punibilidad, o un elemento material del delito, lo que importa es que los pisos o umbrales cuantitativos sean judicialmente valorizados, a fin de preservar, sustantivamente, el principio de legalidad tributaria en materia penal, de acuerdo con la depreciación monetaria.

Considera el recurrente que el auto de procesamiento estima dolosa la conducta de su defendido, al excluir el alquiler de los bienes inmuebles, dato que representa el 0,5% del total de ventas, lo que demuestra su insignificancia, sin que pueda constituir el fundamento de un procesamiento.

Subraya el hecho de haber pagado la diferencia rectificada, cuando esto significa sólo que un hombre de campo ante la realidad de una inspección quiere evitar un largo proceso determinativo, y ante el buen resultado de su cosecha, se decide a pagar un importe significativo, antes que embarcarse en un litigio que durará más de cinco años y se tramitará a más de 700 km de distancia.

Observa el apelante que nada justifica la denuncia de la Administración Federal de Ingresos Públicos, y menos la imputación o juzgamiento, al ser aplicable al caso la previsión del artículo 73 de la ley 25401, que fue derogada después del pago de su defendido, al igual que el artículo 38 del decreto 1387/2001 que lo reglamenta, siendo la ley penal más benigna y que produjo la extinción de la acción penal en razón de lo preceptuado en el artículo 59, inciso 2), del Código Penal.⁽²⁾

B) Doctrina jurisprudencial

Del voto por unanimidad

Para ingresar en el análisis de la problemática jurídica formulada, es conveniente encuadrar el marco

legal, conformado por el artículo 113 de la ley 11683, artículo 73 de la ley 25401, artículo 38 del decreto 1387/2001 y artículo 17 del decreto 1524, que establecen los requisitos fácticos necesarios para que se produzca la regularización espontánea de tributos.

La normativa antes enunciada ha recibido un trato disímil en los tribunales del país, pero dicha cuestión ha sido zanjada por el precedente fijado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, "in re" "Bakchelian", del 28/9/2004.

La reparación del daño, en un sentido amplio, también comprende la indemnización de los perjuicios como la restitución del objeto, dentro del modelo clásico de justicia criminal, que "neutralizó" la víctima del delito, puso sus intereses en segundo plano y ha representado siempre el efecto civil del delito (reparación civil "ex delicto"), sin afectar en nada la pretensión punitiva estatal.⁽³⁾

Este mismo autor ha afirmado que la reparación del daño causado no puede tener eficacia para evitar la pena de prisión en "todos" los casos, pero tampoco la sanción penal puede ser utilizada "solamente" para atender la pretensión punitiva estatal. La reparación del daño debe tener eficacia penal despenalizadora, si lo que se busca es hacer valer el principio de intervención mínima o de "ultima ratio" del derecho penal.⁽⁴⁾

Formuladas estas apreciaciones, consideramos que en el presente caso debe aplicarse la dispensa plasmada en el artículo 73 de la ley 25401, por cuanto dicha normativa es más beneficiosa para el imputado.

Ahora bien, es cierto que el encartado Hugo Joaquín M. no se ha adherido a ningún plan de regularización de obligaciones fiscales, y ha pagado la totalidad de la deuda reclamada por el Fisco Nacional con anterioridad a la denuncia penal que dio origen a los presentes autos. Surge que, en la mayor parte del período fiscal en cuestión, rigieron en su totalidad las previsiones contempladas en el artículo 73 de la ley 25401, siendo derogado, parcialmente, el día 9 de diciembre de 2002. Por ello, estimo que debe aplicarse - en virtud del principio de ultraactividad de la ley penal más benigna- la totalidad de la disposición plasmada en el artículo 73, ya que la interpretación efectuada es más beneficiosa para los intereses del imputado en cuestión.

"Párrafo aparte merece la circunstancia de la recepción del pago total por parte de la AFIP-DGI y luego de ello, proceder a formular denuncia penal en contra del contribuyente. Sin pretender agotar la temática, no se comprende cabalmente la actitud de denunciar luego de recibido el pago.

"Si se considera que ya era un infractor de la ley penal el contribuyente que no pagó en término, se lo tendría que haber denunciado antes del pago de sus obligaciones fiscales, incluso para no incurrir en omisiones funcionales por parte de los funcionarios del Fisco.

"Si se consideraba que no era infractor, luego del pago, tal actividad, al menos en forma preliminar, se me presenta como incomprensible y llamativa. Lo dicho sirve para delinear la carencia de responsabilidad funcional de la AFIP-DGI hasta el pago y por ende, dicho pago es, de alguna forma, espontáneo. Es más, no tenemos como un resultado necesario el pago, si la denuncia se hubiera efectuado con anterioridad al mismo.

"De lo dicho, nos queda como conclusión que, reforma legislativa mediante, se tendrá que resolver el caso de aquellos contribuyentes que abonan sus deudas antes de formulada la denuncia penal o la sentencia del caso."

Por todo ello, se resuelve disponer el *sobreseimiento* del imputado.

RETENCIONES INDEBIDAS. AL NO PODER COLEGIRSE LA REAL EXISTENCIA DE LAS RETENCIONES, NI LA INTENCIÓN DOLOSA, CORRESPONDE DICTAR EL SOBRESEIMIENTO

Causa: "Pablo Alberto L. Empresa Libertador San Martín SAT"

Tribunal: Juzgado Federal en lo Criminal y Correccional N° 3 de Morón

Magistrado subrogante: Juan Pablo Salas

Fecha: 14/12/2006

A) Explicatio brevis

Debe resolver el Juzgado de Morón la situación procesal del presidente de la empresa de transportes "Libertador San Martín", luego de la denuncia incoada por el Fisco quien, posteriormente, se constituyó en querellante.

La imputación se basa en la figura prevista y reprimida por el artículo 9 de la ley 24769, "apropiación indebida de recursos de la seguridad social"⁽⁵⁾, estando referida a 38 períodos comprendidos entre marzo de 1996 a junio de 2002. Posteriormente, el Fisco amplió la denuncia por 24 períodos adicionales, comprendidos entre julio de 2002 a agosto de 2004.

La empresa estaba concursada y su administración a cargo de un administrador judicial, por una acción de intervención con desplazamiento del directorio, todo ello generado en una denuncia interpuesta por un grupo de accionistas.

En su indagatoria, Pablo Alberto L. relató que la firma de autos comenzó su caída a partir del año 1994, en virtud de la resolución del Gobierno Nacional que obligaba a incorporar las máquinas expendedoras de boletos a los colectivos. Se trabajó, aproximadamente, unos cinco meses con la mitad de sus unidades, toda vez que, en cada una, debía haber un chofer y un sujeto dedicado a expender los boletos. Producto de ello, no sólo se vio obligada a efectuar una erogación importante de dinero en la compra de los accesorios citados, sino que sus ingresos se vieron reducidos.

Agrava la situación empresarial la aparición de remises y colectivos no habilitados, en las mismas zonas de recorrido. En pos de mejorar su situación económico-financiera, comenzó a contraer deudas y, en 1997, debió realizar un aumento de capital social. Para ello, incorporó nuevas empresas y se conformó así un nuevo directorio, quedando a su cargo la administración de aquéllas.

Precisó que, entre los años 1994 y 1995, se contaba con 145 unidades. En 1999, se redujeron a 110, para llegar al año 2002 con sólo 80 unidades destinadas al transporte. Esta situación derivó en un pedido preventivo de crisis ante el Ministerio de Trabajo, consistente en llegar a un acuerdo para despedir al personal sobrante, abonando una indemnización menor y en cuotas, reduciendo, también, la jornada de

trabajo. Tal requerimiento le fue denegado.

Relata Pablo Alberto que, en el año 2002, solicitó una licencia en la empresa por sufrir ataques de pánico, como consecuencia de amenazas sufridas que suponía que provenían del personal al que no se le podía abonar su salario; precisó que, luego de ello, no retornó nunca más a su tarea.

El juez actuante decretó el procesamiento, sin prisión preventiva, de Pablo Alberto, el cual fue apelado por la defensa ante la Cámara Federal de Apelaciones de San Martín quien, a través de su Sala II, el 16/12/2004, resolvió necesaria la producción de una experticia contable respecto de los hechos denunciados, revocando el auto de procesamiento y decretando la falta de mérito.

La pericia fue realizada por un perito integrante del Cuerpo de Peritos Contadores y dos peritos de la Administración Federal de Ingresos Públicos, sin que la defensa designe perito alguno. Los actuantes señalaron en su dictamen que no contaron con Libros Diarios en donde se encuentren registrados los devengamientos de los sueldos y cargas sociales del período comprendido entre marzo de 1996 y enero de 2003. Luego contaron con un Libro Diario General 1 con registraciones de febrero de 2003 a marzo de 2005. Visualizaron asientos globales que incluían el devengamiento de sueldos mensuales y los pagos parciales que la empresa fue realizando.

Los índices aplicados (liquidez, endeudamiento, rentabilidad, etc.) reflejaron una mala situación empresarial. Asimismo, los peritos destacaron que el informe general elaborado por la sindicatura concursal indicaba que la fecha de cesación de pagos se verificaba a partir del 17/7/2001.

El juez de la causa valoró que el examen pericial producido en autos, fue efectuado, en forma conjunta, por el perito oficial y los peritos de la AFIP (querellante) quienes arribaron, en forma unánime y concordada, a las conclusiones que en él se expresan. De tal forma, dicha experticia posee un carácter determinante tal que la erige como eje central del análisis de la cuestión bajo estudio.

Los idóneos actuantes fueron concluyentes en afirmar que -respecto de los períodos de autos- los sueldos se devengaron mensualmente, pero las cancelaciones no se realizaron en forma regular, por lo que las retenciones investigadas no resultaron posibles de efectivizarse, ya que éstas operan al momento de abonarse los sueldos.

Luego, al expedirse respecto de la disponibilidad de fondos empresarios para cancelar los aportes retenidos y, en su caso, el destino dado a los mismos, nuevamente expresaron los peritos que, por no contar con los Libros Diarios, ni extractos de cuentas bancarias, no podían expedirse asertivamente sobre la existencia de fondos al vencimiento de cada una de las respectivas obligaciones. Pero que, sin perjuicio de ello, a partir de las cifras consignadas en los balances de la firma, elaboraron distintos indicadores del estado patrimonial de la empresa, que mostraron que los márgenes de la actividad fueron decreciendo y que los resultados fueron negativos.

Doctrina jurisprudencial

"...excede al suscripto efectuar valoraciones en cuanto al correcto o incorrecto manejo financiero de la empresa; sino que por el contrario, corresponde sólo avocarse a tener por acreditados o no los extremos denunciados, los que para el presente, entiendo, no se verifican.

"...conforme a las probanzas arrojadas al legajo y en especial ... el estudio pericial realizado, surgen en forma palmaria, claras muestras de que la empresa Libertador San Martín SAT, ya para la fecha del período denunciado, había iniciado un claro declive económico que la llevó, en primer lugar, a una cesación de pagos y luego a presentarse en concurso preventivo de acreedores."

En tal sentido, resulta oportuno traer a colación lo sostenido por el Tribunal de Alzada:

"Así las cosas, corresponde recordar lo señalado por la mayoría de la Sala II del Tribunal en los precedentes 'Grissi' y 'Quejam' ... en el sentido de que la retención real de los aportes destinados al Ente Previsional aparece como un presupuesto lógico ineludible para la omisión consistente en no ingresar en término la contribución retenida al empleado. Tan es así que el agregado legislativo relativo al agente que 'no depositare, total o parcialmente importes retenidos' sólo tiene sentido en la medida en que los fondos hayan estado bajo su efectiva disposición."⁽⁶⁾

"Por demás, resta considerar también, que la imposibilidad de acreditar los hechos denunciados, más allá de los extremos de la propia denuncia, genera un estado de duda que conforme las reglas vigentes en nuestro proceso, debe necesariamente interpretarse en favor del imputado, por cuanto para el hipotético caso de que ante la existencia de fondos, se les hayan dado a los mismos un destino distinto al pretendido por el Organismo Recaudador, debe estarse ineludiblemente, ante la falta de prueba en contrario, a la veracidad del descargo efectuado por el imputado de autos."

Al no poder colegirse sobre la real existencia de las retenciones relativas a los recursos de la seguridad social, y menos aun, en la intención dolosa de parte del imputado, resuelvo *sobreseer* en la presente causa a Pablo Alberto L.

Notas:

[1:] Por un principio de ética elemental informamos a nuestros lectores que en las causas reseñadas no nos hemos desempeñado como patrocinantes o apoderados, tampoco pertenecemos al Juzgado o Tribunal que específicamente se abocó a resolver el tema, ni a la AFIP-DGI. Las causas son elegidas en función del interés que revisten los temas tributarios abordados. Además, ponemos en conocimiento de los lectores que, en aquellas causas que dispongan procesamientos o penas de prisión utilizaremos el nombre y las iniciales del apellido

[2:] Art. 59, CP - La acción penal se extinguirá: 1. por la muerte del imputado; 2. por la amnistía; 3. por la prescripción; 4. por la renuncia del agraviado, respecto de los delitos de acción privada

[3:] Conf. Gomes, Luis F.: "La victimología y el modelo consensual de justicia criminal" - Revista Peruana de Doctrina y Jurisprudencia Penal - pág. 69

[4:] Conf. Gomes, Luis F.: "La victimología y el modelo consensual de justicia criminal" - Revista Peruana de Doctrina y Jurisprudencia Penal - pág. 69

[5:] Art. 9 - Vigencia al momento de los hechos del expediente: "Será reprimido con prisión de dos a seis años, el agente de retención de aportes del sistema de seguridad social nacional que no depositare, total o parcialmente, dentro de los diez días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, los importes retenidos, siempre que el monto no ingresado superase la suma de cinco mil pesos (\$ 5.000) por cada período"

[6:] Conf. Villegas, Héctor: "Régimen Penal Tributario Argentino" - Ed. Depalma - pág. 350

Fuente: ERREPAR