

con la calificación escogida para la resolución de la situación procesal de los escribanos acusados.

LEY PENAL TRIBUTARIA. Prueba recogida en actuaciones administrativas. Defensa en juicio. Validez en el proceso penal. Inconstitucionalidad del artículo 6° de la ley 24769. Rechazo

Buenos Aires, 26 de abril de 2005.

AUTOS Y VISTOS:

Para resolver en el Incidente de Nulidad promovida por la defensa de..., en la causa N° 1793/2004 (Interno 253) del registro de la secretaría de este Juzgado Nacional en lo Penal Tributario N° 1 a mi cargo.

Y CONSIDERANDO:

1. Que, por la presentación que en copia se encuentra agregada a fojas 1 a 11 vta. la defensa técnica de J. M. A. solicitó se declare la nulidad de todo lo actuado en los autos principales y, consecuentemente se disponga el archivo de la causa, por cuanto la denuncia que da origen a las actuaciones estaría basada en las constancias recogidas por los funcionarios de la AFIP que intervinieron en el procedimiento de fiscalización aportadas por la contribuyente fiscalizada a instancias de los requerimientos formulados en aquel procedimiento bajo amenaza de sanción, por lo que la incorporación al proceso penal de la información obtenida mediante aquel proceder colisionaría con la garantía constitucional que asegura la inviolabilidad de la defensa en juicio, por la que se impide obligar a cualquier persona a declarar contra sí misma (ver acápite 2).

Por otro lado, la defensa técnica de J. M. A. planteó la inconstitucionalidad del artículo 6° de la ley 24769, por sostener que el tipo penal se encontraría en pugna con lo que expresamente se establece por el artículo 25 de la Declaración Americana de Derechos del Hombre y por el artículo 7, inciso 7, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, disposiciones que, de conformidad con lo que se prevé por el artículo 75, inciso 22, de la Constitución Nacional, ocupan el primer lugar de la pirámide jurídica, por sobre la legislación nacional común (ver acápite 3).

2. Que, al contestar la vista que se dispone por el artículo 340 del C. P. P. N., el representante del Ministerio Público Fiscal postuló el rechazo de la nulidad articulada por entender que la AFIP actuó en todo momento en el pleno respeto de las facultades que le asigna la ley 11683 para desarrollar las actividades que le son propias pues los requerimientos cursados a la contribuyente inspeccionada tuvieron por finalidad la verificación y cuantificación de las deudas tributarias a su cargo, tareas indudablemente a cargo del organismo recaudador, y si en esa empresa los funcionarios de la administración fiscal advirtieron la posible existencia de un delito, no podían menos que denunciarlo, so pena de incurrir en un incumplimiento de sus deberes (conforme dictamen fiscal obrante a fojas 14 a 16).

3. Que, en primer lugar, debe tenerse presente que "... el postulado rector en lo que atañe al sistema de las nulidades es el de la conservación de los actos. La interpretación de la existencia de aquellas es restrictiva (conforme art. 2º del C. P. P. N.) y sólo procede la declaración cuando por la violación de las formalidades resulta un perjuicio real, actual y concreto para la parte que las invoca, y no cuando se plantean en el único interés de la ley o para satisfacer formalidades desprovistas de aquel efecto perjudicial..." (conforme C. N. P. E., Sala B, Registro N° 501/2004, entre muchos otros); en el mismo sentido, "las transgresiones que puedan haberse incurrido en substanciación del trámite administrativo no pueden, en sí mismas, ser óbice a la validez del requerimiento de la instrucción efectuado con los recaudos establecidos en el art. 188 del Código Procesal Penal. Sólo son nulos los actos que no hayan observado disposiciones expresamente prescriptas bajo esa sanción (art. 166 del Código citado)... (conforme C. N. P. E., Sala A Registro N° 546/204).

4. Que, en el ordenamiento positivo nacional el sistema de determinación de la obligación tributaria reposa en el cumplimiento voluntario de la misma a partir de la presentación de declaraciones juradas por parte de los contribuyentes. Sin embargo, para que la obligación surgida de la realización del hecho imponible sea eficaz, la administración tributaria ejerce una actividad de vigilancia y control, derivada de su poder de policía, que se manifiesta a través de las potestades que le confiere la ley 11683, que regula su actuación. Concretamente, por el artículo 35 de la citada disposición legal, se dispuso que "... La Administración Federal de Ingresos Públicos tendrá amplios poderes para verificar en cualquier momento, inclusive respecto de períodos fiscales en curso, por intermedio de sus funcionarios y empleados, el cumplimiento que los obligados o responsables den a las leyes, reglamentos, resoluciones e instrucciones administrativas, fiscalizando la situación de cualquier presunto responsable..."

5. Que, como contrapartida de las facultades de verificación de la actividad del sujeto pasivo de la obligación tributaria con que cuenta la administración fiscal, los contribuyentes tienen el deber de soportar aquel control, exhibiendo los elementos e información que revelen y den sustento a sus operaciones, justamente como consecuencia del deber de autodeterminar el impuesto a tributar, al que se hizo mención por la consideración anterior.

6. Que, de las constancias obrantes en los antecedentes administrativos que sustentan la denuncia, se advierte que los diversos requerimientos cursados a la contribuyente [...] fueron realizados en cumplimiento de aquellas potestades a las que se hizo referencia, de cuyo resultado recién se verificó la sospecha de la eventual comisión de un delito.

7. Que, por lo expuesto, puede afirmarse que los requerimientos cursados a la contribuyente [...] fueron realizados durante el procedimiento de fiscalización, en ejercicio válido de las atribuciones propias de verificación y control con que cuenta la administración fiscal y con anterioridad a la existencia de sospecha respecto de la comisión de un delito. En cuanto al apercibimiento efectuado en los términos del artículo 39 de la ley N° 11683, no revela aquella

pretendida coacción, en la medida en que únicamente importó la notificación del contribuyente de las eventuales consecuencias que podrían derivarse de su conducta en el marco del mismo procedimiento administrativo que resultó anterior al inicio del presente proceso penal.

8. Que, la garantía a no ser obligado a declarar en contra de sí mismo (artículo 18 C. N.) es ejercitable por una persona de existencia visible y al momento que se le atribuye la comisión de un delito o existen elementos que permiten sustentar mínimamente una imputación penal, y no cuando la administración intima al representante legal de una persona jurídica en el marco de un proceso de verificación y fiscalización (ver C. N. P. E., Sala A Registro N° 546, del 16/07/04, entre otros); además, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sentado el principio por el cual aquella garantía "... sólo rige en materia penal..." (240:416, 253:493, 259:287, 293:207, 295:251), por lo que corresponde rechazar la nulidad impetrada.

9. Que, a su turno, el representante del Ministerio Público Fiscal postuló el rechazo del planteo de inconstitucionalidad articulado por el de la defensa de entender que a través de la figura penal contemplada en el artículo 6 de la ley N° 24769 se reprime una conducta que excede el mero incumplimiento de una deuda, concluyendo que por tal razón aquella disposición no colisiona con lo previsto en los artículos 25 de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, y artículo 7, inciso 7 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, incorporados a la Constitución Nacional por el artículo 75, inciso 22 (ver dictamen de fojas 18 a 20).

10. Que, debe tenerse presente la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el sentido de que la declaración de inconstitucionalidad de un precepto de jerarquía legal constituye la más delicada de las funciones susceptibles de encomendarse a un tribunal de justicia, configurando un acto de suma gravedad que debe ser considerado como *ultima ratio* del orden jurídico (fallos: 302:1149, 303:1708, entre otros); por lo que no cabe formularla sino cuando un acabado examen del precepto conduce a la convicción cierta de que su aplicación conculca el derecho o la garantía constitucional invocados (fallos: 315:923; 321:441) y que la colisión con los principios y garantías de la Constitución Nacional debe surgir de la ley misma y no de la aplicación irrazonable que de ella se haga en el caso concreto (fallos: 317:44).

11. Que, el hecho objeto de investigación en los autos principales consiste en la presunta omisión de depósito de las retenciones del Impuesto a las Ganancias realizadas por la contribuyente [...] dentro de los diez días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso y se dirige, en principio, contra J. M. A. e I. M. S., quienes se encontraban obligados al depósito de aquellas retenciones, en sus respectivos caracteres de presidente y apoderado general de la mencionada contribuyente (ver requerimiento fiscal de instrucción obrante a fojas 21 a 28 vta. de los autos principales).

12. Que tal hecho, así descripto, en principio debe ser analizado en las previsiones del artículo 6 de la ley 24769, por el cual se dispone que "... será reprimido con prisión o reclusión de dos a seis años el agente de retención o

percepción de tributos nacionales que no depositare, total o parcialmente, dentro de los diez días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de diez mil pesos (\$ 10.000) por cada mes...”

13. Que, se ha entendido que el agente de retención en este caso el [...] quien por su actividad se halla en contacto directo con importe dinerario de propiedad del contribuyente o que éste debe recibir, ante lo cual tiene la posibilidad de amputar parte que corresponde al fisco en concepto de tributo (ver García Vizcaíno, Catalina; *Derecho Tributario. Consideraciones económicas y jurídicas*, Depalma, 2ª edición, 1999, tomo I, p. 336, y Héctor B. Villegas, *Régimen Penal Tributario argentino*, 2ª edición ampliada y actualizada, Depalma, 1998, p. 338); por ello, “... habida cuenta de que tales aportes dinerarios son bienes fungibles y se integran transitoriamente al patrimonio del agente de retención” (conforme Daniel Eduardo Rafecas, “El delito de omisión de ingreso de aportes previsionales”, publicado en *Revista de Derecho Penal. Estafas y otras defraudaciones* – II, p. 297, Rubinzal-Culzoni Editores, 2000-2), por lo cual no es exacto el concepto esbozado por el incidentista en el sentido de que el dinero retenido le pertenece, ya que “... éstos, una vez descontados, pertenecen al Estado...” (conforme Daniel Rafecas, op. cit., p. 286); y siempre ha sido esa la intención del legislador, pues es “... consciente de que no tiene sentido la entrega real de la totalidad del salario al trabajador, debido a las cualidades inherentes del dinero, que le obligaría al sistema a una doble operación. La doble operación es absurda y se impone la simplificación por razones de operatividad y economía de gastos” (Daniel Eduardo Rafecas, op. cit., p. 278).

14. Que, el tipo legal que se prevé por el artículo 6 de la ley 24769 se estructura como un tipo de omisión, que supone una inactividad actuante legalmente descripta y consiste en la no ejecución de aquella acción reclamada por la ley, esto es, el ingreso de la retención, cuya no ejecución contempla el tipo. “Se trata de un tipo penal omisivo impropio. En éstos, la inactividad equivale a la acción y el sujeto responde por el resultado; su deber le hace cargar con la responsabilidad jurídico-penal por el resultado típico” (conforme Daniel Rafecas, op. cit., p. 282, con citas de Enrique Gimbernat Ordeig, quien afirma que se trata de una clara posición de garantes, que exige que el autor “haya de responder jurídicamente de que el resultado no se produzca”, citando en idéntico sentido a Jescheck y Enrique Bacigalupo).

15. Que, el tipo subjetivo se completa con conocimiento que debe tener el autor de las circunstancias que son indispensables para que cobre vigencia el mandato de actuar, debe disponer de los conocimientos que le permitan la previsión del curso causal que en él desembocará y debe serle posible al sujeto representarse la realización de la conducta debida, y cuando hay resultado típico relevante, la vía por la cual pueda evitarlo (conforme Zaffaroni, Eugenio; Alagia, Alejandro y Slokar, Alejandro, *Derecho Penal. Parte General*, 2ª edición, Ediar, pp. 583/4).

16. Que, confirma lo expuesto por las consideraciones anteriores lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, con relación al artículo 8 de

la ley N° 23771 –antecedente del tipo legal que se analiza en autos– por cuanto aquel “... no requiere hecho alguno que revele el *animus rem sibi habendi* del sujeto activo; de modo que se produzca una verdadera interversión del título. Se trata de una infracción que se comete por omisión, de carácter instantáneo y que queda consumada, en su faz material u objetiva, en el momento preciso en que el acto omitido debió realizarse [...] Además, en orden al elemento subjetivo del tipo penal de que se trata, debe también recordarse que el agente a cuyo cargo está el deber de retener aportes no asume ese papel como consecuencia de un negocio de confianza o de entrega, basado en el consentimiento de las partes, sino por disposición de la ley la cual le impone determinadas obligaciones a las que debe ajustarse bajo pena de incurrir en las responsabilidades que puedan corresponderle por su desempeño remiso:...” (C. S. J. N. “L., P. J. s/ ley 23771” del 31/10/97). En el citado precedente, se sostuvo que “... describe una conducta omisiva, que sólo consista en no depositar [...] dentro del término en el que el agente de retención debe hacerlo. En otras palabras, no se trata de un acto positivo de retención, en el sentido de la tenencia de un bien cuyo título se intervierte, sino de esa simple omisión de aportar [...] sólo cuando el garante cuenta con la posibilidad material de cumplir con la conducta mandada, la norma se concreta en deber para él y, por ello, su omisión es ilícita [...] el carácter de ‘retenidos’ que deben tener los aportes y contribuciones no depositados [...] no puede tener mayor significado que el de la mencionada capacidad material de cumplimiento...” (del voto del señor Ministro Dr. Enrique Santiago Petracchi).

17. Que, por lo expuesto, es posible afirmar que por el artículo 6 de la ley 24769 no se sanciona penalmente el mero incumplimiento de una obligación de pago, sino que se establece un tipo legal de omisión, de carácter instantáneo, que se consume en la faz material y objetiva en el momento preciso en que el acto omitido debería haberse realizado (conforme C. N. P. E., Sala B, Registro N° 95/2001, 499/2002, entre otros). Sobre todo, si se tiene en cuenta que los regímenes de retención obedecen entre otras razones a que “... la retención y la percepción son útiles instrumentos para combatir el fraude. Ciertos contribuyentes que quizá por sí mismos eludirían la tributación, quedan forzosamente sujetos al régimen sin la menor posibilidad de evadirse [...] Los agentes de retención y percepción no tienen interés en eludir el impuesto porque tienen asegurado el resarcimiento anticipado a costa del contribuyente [...] 5) Disminuye los costos de administración y recaudación tributaria. 6) Facilita la identificación de determinados contribuyentes. 7) El Fisco percibe sus ingresos con anterioridad a la fecha en que lo haría si el contribuyente efectuara sus pagos en las épocas en que le correspondería hacerlo de no mediar retención [...] 9) Se asegura en mayor grado el debido pago del tributo, porque quienes son instituidos por el Fisco en papel de retentistas y preceptores, tienen una solvencia económica generalmente superior a la del contribuyente (Villegas, op. cit., p. 342). Es por ello que el tipo penal en estudio lleva inherente en sí mismo un abuso de confianza por parte del agente de retención que, confiando que responde a todas las ventajas y necesidades antes re-

lacionadas, y que resulta traicionada con la omisión que en este incidente se pretende reducir al simple incumplimiento de una deuda. En definitiva, “... el sujeto activo se aparta claramente de las expectativas vinculadas con su rol [...] abandona los límites de la conducta socialmente adecuada y penetra en el ámbito del riesgo ya no permitido [...] concretándose luego ese riesgo no permitido en sendos resultados lesivos” (Daniel Rafecas, op. cit., p. 298).

18. Que, con relación a lo señalado por el incidentista en el sentido de que la conducta punible prevista por el artículo 6 de la ley 24769 es la falta de pago de una deuda a favor del Fisco, vale destacar que el “... bien jurídico tutelado de este tipo penal es la protección de las expectativas de recaudación [...] como la actividad financiera del Estado” (Daniel Rafecas, op. cit., con citas de Héctor Villegas). Asimismo se dijo que “... lo que se intenta tutelar es, básicamente, el ingreso puntual de las sumas tenidas por los sujetos mencionados” (conforme Jorge Enrique Hadad, *Ley penal Tributaria*, 4ª edición, Lexis Nexis, p. 50.). En idéntico sentido, la C. S. J. N. ha dejado asentado que el bien jurídico tutelado en la ley penal tributaria es la intangibilidad de la recaudación de tributos y recursos de la seguridad social (fallos 308-I-760). Asimismo, el miembro informante de la Comisión de Legislación Penal de la Honorable Cámara de Diputados, el entonces diputado Menem, en los debates parlamentarios que precedieron a la sanción de la ley 24769, afirmó: “el bien jurídico que se tutela trasciende lo individual, pues en definitiva se intenta proteger la propia capacidad del Estado en lo relativo a la conformación de las finanzas públicas...” (conforme *LL Antecedentes parlamentarios*, año 1997, N° 2, p. 724) y en ese orden de ideas entonces podría decirse que toda la ley penal tributaria sanciona las mismas conductas. Sin embargo, se concuerda con el agente fiscal en el sentido de que el tipo penal en estudio excede con creces el no pago de una deuda puesto que las expectativas de recaudación que constituyen el bien jurídico protegido resultan punibles cuando las mismas son defraudadas mediante ardid o engaño o, en el caso que nos ocupa, a través de la traición de la confianza depositada en el agente de retención. Por ello se ha dicho que “... no hay duda de que el fisco nacional continúa siendo perjudicado en las maniobras detractoras de los empresarios en relación con los aportes previamente retenidos [...] 1) se siguen viendo afectadas las expectativas de recaudación ...” (conforme Daniel Rafecas, op. cit., p. 287). Eso sí, debe concluirse que la retención ha sido efectivamente efectuada, pues “... la ley tributaria debe adoptar los recaudos que tiendan a asegurar que el agente ha efectuado realmente la retención, de manera que la cuestión no quede reducida a una mera ficción contable. Es por ello que la forma en que el art. 8, segunda parte, de la ley 23771 impedía probar la inexistencia de retención o percepción permite afirmar que en ese caso configuraba una verdadera prisión por deudas [...] la ley 23771 presumía que al realizarse el pago se le retiene al acreedor el importe correspondiente al impuesto que grava la operación. Esta es una presunción que necesariamente debe admitir amplitud de prueba en contrario. Ya que de otra manera el llamado agente de retención podría resultar defraudador del dinero que nadie le ha dado y hasta el dinero que no tiene” (conforme Rodolfo R.

Spisso..., p. 647). Con lo cual, siguiendo al profesor de Derecho Constitucional Tributario, puede concluirse que acreditada la efectiva retención, sumada al elemento subjetivo ya apuntado, la acción reprochable excede el carácter de encarcelamiento por deudas.

19. Que, por el artículo 25 de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre se dispone, en lo que aquí interesa, que "... Nadie puede ser detenido por incumplimiento de obligaciones de carácter netamente civil...". También, por el artículo 7, inciso 7 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos –Pacto de San José de Costa Rica– se establece "... Nadie será detenido por deudas..."

20. Que, el bien –como lo señala la defensa– por los preceptos destacados por la consideración anterior, que integran algunos de los Instrumentos Internacionales a los que se alude por el artículo 75, inciso 22, de la Constitución Nacional, se prevé que las deudas no pueden generar la privación de la libertad personal, lo cierto es que esta solución encuentra su límite cuando aquel incumplimiento es catalogado como delito por el Código de fondo o una ley especial de contenido penal, ya que no es la deuda la que origina la eventual detención, sino el incumplimiento que de la conducta prescripta realiza aquella persona que se encuentra en una particular relación jurídica vinculada al bien jurídico protegido por aquella disposición legal (ver en este sentido y *mutatis mutandi* fallos 293:197 y C. N. C. P.; Sala I, "Ghillione, Oscar Mauricio", rta.: 18/12/03).

Por todo lo expuesto, oído que fue el representante del Ministerio Público Fiscal, corresponde así:

RESUELVO:

I. RECHAZAR EL PLANTEO DE NULIDAD articulado por la defensa técnica de... (artículo 166 del C. P. P. N.), CON COSTAS (artículo 531 del C. P. P. N.).

II. RECHAZAR EL PLANTEO DE INCONSTITUCIONALIDAD articulado por la defensa técnica de... con COSTAS (artículo 531 del C. P. P. N.).

III. TENER PRESENTE el planteo de caso federal la reserva de ocurrir ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación efectuado por la defensa.

Tómese razón, protocolícese, notifíquese a la defensa del imputado cédula de urgente diligenciamiento a la que se adjuntará copia del presente, al agente fiscal en su despacho. Fdo. Javier López Biscayart, Juez.