

LOS DELITOS DE APROPIACIÓN INDEBIDA Y EL RÉGIMEN DE PRESENTACIÓN ESPONTÁNEA

Por Humberto J. Bertazza y Norberto J. Marconi

1. EL TEMA

Es sabido que el Art. 16 de la ley 24.769 estableció un régimen de presentación espontánea como eximente de responsabilidad penal. En función a su redacción legal, el tema en cuestión se refiere si los delitos de apropiación indebida (Art. 6 y 9 de la LPT) están o no alcanzados por el mismo.

Ello, en razón que la norma legal en análisis se refiere a las "obligaciones evadidas" con lo que debe interpretarse si tal concepto es amplio o restringido, o sea si los delitos de apropiación indebida se encuentran bajo sus efectos.

2. ART 16 LEY 24769

El Art. 16 de la LPT establece que el sujeto obligado que regularice espontáneamente su situación, dando cumplimiento a las obligaciones evadidas, quedará exento de responsabilidad penal siempre que su presentación no se produzca a raíz de una inspección iniciada, observación por parte de la repartición fiscalizadora o denuncia presentada, que se vincule directa o indirectamente con él.

Surge aquí, el tema en cuestión, en el sentido si la expresión "obligaciones evadidas", resulta aplicable a la totalidad de los delitos previstos en la ley penal tributaria o si merece una interpretación más restringida.

Es de recordar que, en su legislación anterior, el Art. 16 de la ley establecía que, en los casos previstos de los Art. 1º y 7º (evasión simple), la acción penal se extinguirá si el obligado aceptaba la liquidación o en su caso la determinación realizada por el organismo recaudador, siempre que regularizara y pagase el monto de la misma en forma incondicional y total, antes de formularse el requerimiento fiscal de elevación a juicio. Este beneficio era otorgado por única vez por cada persona humana o de existencia ideal obligada.

Por lo tanto, el instituto de extinción de la acción penal por pago estaba sujeto a las siguientes condiciones: sólo para los delitos de evasión simple, requería la aceptación formal de la liquidación y/o determinación de la deuda, la regularización y pago total o incondicional del monto de la liquidación o de la determinación, debía efectuarse antes de la formulación del requerimiento de elevación a juicio y el mismo podía otorgarse una sola vez.

3. POSICIÓN DE LA AFIP

La AFIP ha dado a conocer la posición al respecto ⁽¹⁾, señalando que en el caso de los delitos de apropiación indebida de tributos y de RNSS, no nos encontramos ante un tipo de evasión de ninguna de sus variantes, el dinero que se retiene no constituye una mera obligación, por tanto, constreñible, sino una obligación - deber, razón por la cual su incumplimiento en tiempo y forma resulta sancionable-

A juicio de la AFIP, otro de los fundamentos para excluir el beneficio previsto en el Art. 16 a los delitos de defraudación por apropiación indebida, sería la calidad de los agentes de retención involucrados y su rol en el sistema tributario, ya que en estas situaciones el dinero no ingresado no es propio sino de un tercero al cual se le efectuó la retención.

4. ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES

La mayoría de la jurisprudencia se ha expedido en forma contraria a la posición fiscal. A favor, se ha inclinado el JNPE N° 9 ⁽²⁾ al entender que el instituto no es aplicable en los delitos tipificados en el Art. 9 de la ley 24769 y el JNPE N° 11 ⁽³⁾, en una investigación en la cual se juzgaba un hecho de apropiación indebida de aportes al RNSS, al indicar que no se trata de un supuesto de evasión, lo que en principio descartaría su aplicación.

¹ Actuación N° 253/16 (DI ALIR) del 16/5/2017.

² Causa 870/2012 "La Oleaginosa Huanguelen SA".

³ Causa 1229/2014 incdte. falta de acción "Instituto del Arce SA".

De la misma manera, el voto en minoría de la Sala "A" de la Cámara Federal de Rosario ⁽⁴⁾, en el sentido que el instituto no es aplicable respecto de los delitos tipificados en el Art. 9 de la ley 24769.

En cambio, la Sala "A" de la CNAPE ⁽⁵⁾ ha esbozado un criterio opuesto a la AFIP, al considerar que el texto vigente del Art. 16 de la LPT exime de responsabilidad penal a todos los obligados que regularicen espontáneamente su situación.

Para ello, basa su apreciación en que la norma en trato está incluida en el Título IV de la ley, en el acápite encabezado "Disposiciones Generales" lo que implica que es aplicable a los delitos tributarios y previsionales y que el deber del empleador de depositar lo retenido de los haberes de sus empleados constituye una obligación que resulta evadida cuando no se cumple con ese deber.

Es también de destacar el caso "SADIA" ⁽⁶⁾ en que se señala que el término "evadir" de acuerdo con la Real Academia Española, no se corresponde con el concepto técnico jurídico de evasión que surge de los tipos establecidos por los Art. 1º y 7º de la LPT, en tanto éstos no comprenden simplemente, a los que evadieron o eludieron los tributos, sino a quienes lo hicieron mediante los medios mencionados en tales tipos.

⁴ "Albatidaga, Leandro Enrique" Causa 42000339/2008/5/1/CA1, voto de Fernando Lorenzo Babará.

⁵ "La O. de HA SA", CNAPE, Sala "A" Causa 87/2012 del 7/5/2015.

⁶ Del 30/5/2016.

Es decir que, en palabras del tribunal, el delito de evasión tipificado por el art. 1º y 7º de la LPT no contempla al que evadiera o eludiera los impuestos y los RNSS, sino al que los evadiera mediante alguno de los medios mencionados.

También, en el mismo sentido se expide la Cámara Federal de Casación Penal (⁷), al señalar que a partir del estudio de la modificación legislativa, de la doctrina crítica del artículo según la ley 24769 (anterior a la modificación operada por la ley 26735) y del contenido de los debates parlamentarios al tratamiento de dicha norma, en la que ninguna referencia específica se hace a limitar la aplicación de la exención por pago a los supuestos de evasión tributaria o previsional, se concluye en que no puede inferirse que el legislador hubiera pretendido mantener la limitación a los tipos penales de los Art. 1 y 7 de la LPT para la aplicación del régimen del Art. 16 de la ley.

Ello, pues la mera redacción de la norma abandona de manera específica la referencia a los tipos penales de evasión simple que hiciera el texto anterior, reemplazándolo por la voz "obligaciones evadidas".

En el mismo sentido, la Cámara de Apelaciones en lo Penal Económico (⁸), concluyó en el sentido que el deber de un empleador de depositar lo retenido de

⁷ "Iachetti, Alejandra Vicente" CF Casación Penal, Sala I del 3/2/2017, votando por la mayoría Ana María Figueroa y Gustavo Marcelo Hornos y en disidencia Mariano Hernán Borinsky.

⁸ "M.S. SA" CNAPE, Sala "A" del 5/2/2016.

los haberes de sus empleados constituye una obligación que resulta evadida cuando no se cumple con ese deber. Por lo tanto, su regularización se encuentra comprendida en el Art. 16 de la ley 24769 (9).

En otros precedentes, la misma Sala "A" de la CNAPE, reiteró tal criterio, en el sentido que la exención de responsabilidad penal establecida por el Art. 16 de la LPT abarca los casos que describe el Art. 9 de dicha ley (10).

A su vez, ese criterio es coincidente con lo resuelto por la Sala "A" de la Cámara Federal de Rosario (11), que concluyó en el sentido de la procedencia de la presentación espontánea en el caso de apropiación indebida de RNSS, aún cuando fue posterior a la denuncia formalizada por la AFIP, que no llega a conocimiento del sujeto (12).

5. NUESTRA POSICIÓN

No coincidimos con la posición de la AFIP pues la interpretación armónica del Art. 16 de la LPT, nos lleva a concluir sobre la procedencia de la exención de la responsabilidad penal en relación a los delitos de apropiación indebida (13).

⁹ Cfe. CNAPE 870/2012/1/CA2, Registro Interno N° 57/2015 del 7/5/2015.

¹⁰ "Alfo

¹¹ Causa "Abatidaga, Leandro" del 14/5/2015.

¹² En el mismo sentido, "Landeta" del 13/5/2014 y "Piatti" del 2/3/2015.

¹³ Art. 6 y 9 de la ley 24769.

Ello, pues la modificación del Art. 16 de la LPT en relación con su debate parlamentario, nos lleva a la conclusión que no existen ninguna referencia específica para limitar la aplicación de la exención de la responsabilidad penal.

Si bien la norma del Art. 16 de la ley no puede ser interpretada de manera aislada y aun reconociendo el concepto de evasión, no es menos cierto que la omisión del ingreso de los RNSS retenidos a los dependientes consiste también en una modalidad delictiva, con iguales penas que los delitos de evasión propiamente dichos.

Por otra parte, si comparamos las conductas reprochadas por los distintos tipos penales, previstos en la LPT, en particular los de evasión simple, contemplados en los Art. 1º y 7º de la ley, por un lado, y los de apropiación indebida de tributos y RNSS (Art. 6 y 9), no se observan en este último caso supuestos de mayor reprochabilidad que amerite una distinción, que además surgiría de modo no expreso.