COMENTARIO JURISPRUDENCIAL: Apropiación indebida de los recursos de la seguridad social. Sujeto activo

Por Santiago Mozetic y Carlos Fridenberg[1]

I.- Introducción

El Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 10 procesó a los responsables de una empresa fiduciaria, por la apropiación indebida de aportes previsionales retenidos a los empleados de una fundación con la que había celebrado un contrato de fideicomiso[2].

Resulta trascendente el precedente, toda vez que se evaluó la responsabilidad penal por este tipo delictual por parte de los responsables de una empresa que no era la empleadora y en tanto no resultaba, *a priori,* la obligada legal a realizas las retenciones y el depósito de estas al fisco.

La causa se originó en una denuncia realizada por la AFIP contra una Fundación, por la presunta apropiación indebida de los recursos de la seguridad social, ya que se había detectado que no se habían depositado los montos declarados en concepto de aportes con destino a la seguridad social, dentro del término establecido en el artículo 9 de la ley 24.769.

II.- De la estructura típica de la apropiación indebida de recursos de la seguridad social

De acuerdo a la descripción típica del delito previsto por el entonces artículo 9 del Régimen Penal Tributario y Previsional (actualmente previsto en el art. 7° de la ley

---

1Santiago Mozetic: Abogado (Facultad de Derecho, UBA). Coordinador del Programa de Actualización y Profundización en Derecho Penal Tributario, Facultad de Derecho, UBA. Funcionario de la Dirección General de los Recursos de la Seguridad Social AFIP.
Carlos Mariano Fridenberg: Abogado con orientación en Derecho Tributario (Facultad de Derecho, UBA). Graduado del Programa de Actualización y Profundización en Derecho Penal Tributario, Facultad de Derecho, UBA. Funcionario de la Dirección General de los Recursos de la Seguridad Social AFIP.
2 Causa CPE 494/2015 (1904), caratulada "FMPDM Y OTROS s/Inf. Ley 24.769", del 19/06/2018.

27.430), corresponde analizar al mismo de acuerdo a la estructura de los delitos de omisión, por lo tanto, la conformación de la estructura típica requiere de la constatación de tres elementos: la situación generadora del deber de actuar; la capacidad individual de acción y la ausencia de la conducta o acción esperada.

-Situación generadora del deber de actuar.
Este elemento refiere a la situación de hecho de la que surge el deber de realizar una determinada acción. En los delitos de omisión, la conducta amenazada consiste en la no realización de la acción mandada. Así, en el delito de apropiación indebida, la situación que genera el deber de actuar se configura cuando se verifica una retención o percepción practicada.

-**Capacidad individual de acción.**
El sujeto enunciado por el tipo penal (el empleador, el agente de retención o de percepción), debe haber tenido la posibilidad material de depositar, en el plazo indicado, las sumas que hubiese retenido o percibido con destino a la seguridad social.

-Ausencia de la acción esperada
Cuando el tipo penal ordena depositar las sumas retenidas o percibidas dentro del plazo legalmente establecido, la omisión se constata cuando al vencimiento de dicho plazo legal, el empleador/agente no deposita aquellas sumas.
Respecto a quiénes pueden ser autores del delito reprimido por el ex Art. 9° (actual 7°), se encuentran enunciados en dicha disposición legal. Así, el primer párrafo hace referencia al empleador que no deposite los aportes retenidos a sus dependientes y el segundo párrafo individualiza a los agentes de retención ó percepción de los recursos de la Seguridad Social[3] que no depositaren los montos retenidos o percibidos.

3 Se refiere tanto a los aportes como a las contribuciones retenidas.

III.- De los elementos de prueba colectados en la investigación penal

Respecto al elemento del tipo objetivo vinculado a la situación generadora del deber de actuar, el Juez lo consideró acreditado al haberse constatado la retención de los aportes a los empleados y que el fiduciario resultaba el obligado a ingresar esos montos al fisco en virtud del contrato de celebración del fideicomiso oportunamente celebrado

Con relación a la capacidad individual de acción o posibilidad material de cumplimiento, se consideró que tanto la fundación fiduciante como el fideicomiso, habían contado con fondos suficientes para afrontar los pagos debidos al fisco al momento de operar los respectivos vencimientos. Esta situación pudo probarse en diversos informes patrimoniales acompañados a la causa por parte de diversos órganos de contralor.

En relación al último de los elementos requeridos por el tipo penal, en su faz objetiva, esto es la ausencia de la conducta esperada, se constató al haber denunciado la AFIP que los montos oportunamente declarados no se encontraban ingresados ni saldados.

Es así que surge en la causa que la F.M.D.P.D.M. (como fiduciante) y F.S.A. (como fiduciaria) constituyeron el fideicomiso de administración "N.U.P.A., en virtud del cual esta última se hizo cargo de la administración de la Fundación.

La fiduciaria era quien percibía todos los ingresos correspondientes a la fiduciante, quien retenía los aportes a los empleados registrados por la Fundación y siendo además quien resultaba obligada a ingresar dichos montos en virtud de las cláusulas del contrato de fideicomiso.

Asimismo, de las declaraciones testimoniales prestadas por los empleados registrados por la Fundación, surge que aquéllos habrían sufrido los respectivos descuentos al percibir las remuneraciones correspondientes a los períodos mensuales en cada caso referido, lo que surge asimismo de los recibos de sueldos aportados y de las copias del libro de sueldos y jornales. También

manifestaron que en los períodos objeto de la causa, sus salarios eran abonados por el Fideicomiso N.U.P.A.
El contrato de fideicomiso entre la fiduciante (empleadora) y el fiduciario había establecido, entre otras cuestiones que era *intención de las partes celebrar un fideicomiso de administración a efectos de propender los pagos presentes y futuros de la fundación* (fiduciante) y que eran obligaciones del fiduciario *cumplir, en tiempo y forma, con los pagos a los beneficiarios.*

IV.- Resolución del caso

Los principales planteos de las defensas consistieron en que:
-El fideicomiso no se encontraba inscripto como empleador ni registra empleados en relación de dependencia, por lo cual mal pueden aquéllos tener obligación y responsabilidad alguna respecto de los hechos.
-La empresa fiduciaria jamás había sido intimada al pago por la AFIP, dado que no era sujeto obligado para ello y así lo consideró el órgano recaudador;
-El art. 9 de la ley N° 24.769 reprime la conducta del empleador y ni la fiduciaria ni el fideicomiso revisten la calidad de empleadores.
El Juez, con cita de KIPER y LISOPRAWSKI[4] analizó con profundidad el rol de los fideicomisos y las empresas fiduciarias en el derecho laboral: *"…Es posible que en alguna configuración contractual el fiduciario requiera la asistencia de dependientes bajo un contrato de trabajo (ley20.744). En ese caso el fiduciario funge —en esa calidad específica— como empleador. De conformidad con el art. 26 de la LCT: 'Se considera 'empleador' a la persona física o conjunto de ellas, o jurídica, tenga o no personalidad jurídica propia, que requiera los servicios de un trabajador.' El dependiente es —con relación al patrimonio fiduciario— un tercero que se vincula obligacionalmente".* Asimismo, que *"…no hay razón*

4 KIPER, Claudio y LISOPRAWSKI, Silvio, Tratado de Fideicomiso, Tomo I, 3° Ed, Abeledo Perrot, Buenos Aires.

para excluir al fiduciario como empleador, de acuerdo a la definición del citado art. 26 de la LCT. En tal sentido, como en todas las vinculaciones que genera operativamente la figura, es el fiduciario —en esa calidad— el que contrata, cuando lo haga con imputación al patrimonio separado que encabeza..."
"*…Es así, pues, que el 'fideicomiso' no va a ser el empleador de los trabajadores. Quien va a ser su empleador va a ser el fiduciario designado en el contrato de fideicomiso, ya que él será la persona (física o jurídica) a quien se le imputarán las obligaciones que deriven de la ejecución del fideicomiso (art. 1687 del Código Civil y Comercial)…*".
"Los trabajadores, pues, estarán relacionados con el fiduciario, titular de la propiedad fiduciaria cuyo manejo y administración importa el desarrollo de la 'empresa'. Habrán de dirigir sus acreencias laborales contra dicho sujeto, o contra quien en el futuro lo reemplace como titular de la propiedad fiduciaria."

Es decir, que se concluye que un fideicomiso puede ser empleador y como tal, adquiere las obligaciones previstas en la ley de contrato de trabajo e incluso las previstas en la ley 24.241[5].
No obstante esta conclusión, entendemos que la solución a los planteos de la defensa podrían haberse encontrado mediante la aplicación del segundo párrafo del art. 9, en tanto dispone que 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.
Si bien originalmente fue una herramienta diseñada para contemplar otro tipo de situaciones[6], no escapa la

5 Artículo 12.— Son obligaciones de los empleadores, sin perjuicio de las demás establecidas en la presente ley: … c) Practicar en las remuneraciones los descuentos correspondientes al aporte personal, y depositarlos en la orden del SUSS.
6 Por ejemplo, las apropiaciones de contribuciones en regímenes especiales de retenciones como el de seguridad e investigación

posibilidad de que la conducta punible reprochada en autos pudiera ser encuadrada en este supuesto, toda vez que la misma consistió en una la apropiación indebida de una retención, pero sin que el sujeto reúna las condiciones propias del primer párrafo de la norma, es decir, que sea empleador.
No obstante, esta situación podría ser descartada, toda vez que "…la obligación que tienen ciertas personas de actuar como agentes de retención o percepción no significa solamente el cumplimiento de un deber formal, sino que ellos pasan a ser sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria a título ajeno. Si ello es así, no cabe duda que únicamente pueden ser creados por disposición legal expresa…"[7]

No obstante esto, el juez entendió que los responsables de la empresa fiduciaria habrían tenido una intervención dolosa en los hechos ya que revistieron el cargo de presidente de la fiduciaria y eran, en virtud del contrato de fideicomiso celebrado con la F.M.D.P., las personas obligadas para llevar a cabo la conducta debida desde el punto de vista fáctico, legal, jurisprudencial, doctrinario y contractual, dado que habrían actuado como administradores de los fondos respectivos (pagos y retenciones) por lo que se encontrarían alcanzados por el art. 14 de la ley N° 24.769, y habrían obrado con conocimiento y voluntad realizadora del tipo objetivo (el subrayado nos pertenece).
A partir del análisis de la legislación aplicable se concluyó que fueron DP y FC, en carácter de presidentes de la empresa fiduciaria y como administradores fiduciarios del fideicomiso de administración "N.U.P.A", quienes en la época de los hechos administraban, cobraban, pagaban, retenían y tenían, por ende, la obligación y la posibilidad de

(RG 1769/04, limpieza (RG 1556/03), servicios eventuales (RG 3983/95), construcción (RG 2682/09), futbolistas (Decreto 1212/03) o convenios de corresponsabilidad gremial.
7 GIULIANI FONROUGE Carlos M. y NAVARRINE, Susana: Procedimiento tributario y de la seguridad social, 8°ed; Depalma, Buenos Aires, 2001, p. 213.

depositar los fondos relacionados con las remuneraciones de los empleados de la FMDPM y los aportes relativos al Sistema de Seguridad Social Nacional.

Entonces, si bien el artículo 9 de la ley 24.769 y actual 7 de la ley 27.430 establecen un sujeto especial (ya sea el empleador en el primer párrafo, o el agente de retención/percepción en el segundo), para configurar el tipo penal de la retención indebida de aportes/tributos, no escapó al legislador la posibilidad de que este y otros delitos del régimen penal tributario sean cometidos por otras personas que no reúnan las características de ese sujeto especial, y en consecuencia, se estableció en su artículo 14 (actualmente el artículo 13) el "*instituto de actuar el lugar de otro*", incorporando de esta forma la responsabilidad penal de quienes "*hubiesen intervenido en el hecho punible*".

El fallo, con cita de ROBIGLIO[8] así lo considera, al establecer que *la responsabilidad penal en calidad de autor debe igualmente recaer en aquellas personas de existencia física que, en concreto, hubieren intervenido en los hechos como consecuencia del rol de administradores que efectivamente hubiesen desempeñado, inclusive de hecho y aun cuando no hubiesen ocupado cargo alguno en la entidad de que se trate.*

Entonces, ya sea por la posibilidad de que el fideicomiso -a través de la fiduciaria- haya actuado como empleador, o por la intervención en el hecho punible de acuerdo a lo establecido en el art. 14 de la Ley 24.769, el Juez consideró reunidos los elementos referentes a la existencia de los hechos ilícitos examinados y a la participación culpable de los responsables, procediendo al procesamiento de los mismos.

8 ROBIGLIO, Carolina I; La autoría en los delitos tributarios; AD-HOC, Bs.As. 2004.