



**Causa N° 5682-00-00/15 "Fibras del Sur S.A. s/art. 6, Ley 24.769"**

En la Ciudad de Buenos Aires, a los 31 días del mes de agosto de 2016, se reunieron los integrantes de esta Sala I de la Cámara de Apelaciones en lo Penal, Contravencional y de Faltas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Dres. Marcelo Pablo Vázquez, Elizabeth A. Marum y Pablo Bacigalupo, a efectos de resolver el recurso de apelación interpuesto por la defensa particular, obrante a fs. 599/601, del que:

**RESULTA:**

I. Con fecha 1/6/16, en el marco de la audiencia celebrada conforme a lo previsto en los arts. 197 y 210 del código de rito, el Sr. Juez de grado dispuso, en lo que aquí interesa, no hacer lugar a los planteos efectuados por la defensa (ver acta de audiencia a fs. 593/6vta.).

II. Que a fs. 599/601vta. luce el recurso de apelación interpuesto por la defensa particular del Sr. Gabriel Simón Lipovetzky y de Fibra del Sur S.A. contra la decisión mencionada. Criticó el rechazo de la excepción de falta de acción interpuesta ante el juez de primera instancia dado que a su entender no existió fundamento para iniciar esta causa toda vez que su defendido no utilizó ningún tipo de artificio para escaparse ni dejar de someterse a derecho. En relación a este punto, explicó que el art. 6 de la Ley 24.769 tiene como supuesto penal el acto de ocultamiento de ingresos del contribuyente que no paga las retenciones o percepciones. Agregó que tal como lo expresó la CSJN, no se castiga al contribuyente "moroso" y que no se puede sancionar a quien demora en el ingreso de los aportes al fisco, por lo que no se encuentra configurado el tipo penal de mención.

En segundo lugar, expuso que su parte siempre declaró sus deudas y los ingresos con intereses antes de que existiera una inspección o una determinación de oficio. Que el caso se encuentra subsumido en la figura prevista en el art 16. de la Ley Penal Tributaria que señala que es espontáneo el pago en cuanto no haya sido fruto de una inspección. Refirió que previo a esta denuncia, los pagos de los períodos 11/2013 y 12/2013 estaban cancelados, por lo que el pago fue anterior a la intimación del fisco. Sostuvo que su defendido no recibió las dos intimaciones que el juez tuvo en cuenta para rechazar el planteo y agregó que no basta con una carta documento de la que no hay constancia fehaciente de que su asistido la haya recibido para acreditar que no hubo espontaneidad. A su vez, entendió que lo enviado por la AGIP no está contemplado en

ningún artículo del Código Fiscal de la CABA por lo que no puede ser considerado una intimación.

Por último, sostuvo que la falta de claridad en los antecedentes administrativos en los que se sustenta la denuncia nulifican todo lo actuado ya que en materia penal no puede existir un mero error conceptual o de fechas al momento de efectuar la denuncia. Ello puesto que en el caso, a fs. 58, se señala el período 12/2013 y a fs. 62 el período 12/2012 y, por otro lado, a fs. 73, al denunciar a su defendido, dice que se recibió una intimación el día 14/1/2014 pero el plazo para que se configure el delito venció el 21/1/2014.

III. Ante esta instancia se corrió vista al Fiscal de Cámara (fs. 606/8vta), quien sostuvo que el recurso bajo estudio no debe prosperar y refirió que el instituto previsto en el art. 16 de la mencionada ley de fondo no resulta aplicable al delito que aquí se investiga.

IV. A su turno, la defensa (fs. 611/5) reiteró los argumentos plasmados en la apelación, agregó que su defendido se sustrajo de realizar los aportes por un estado de necesidad justificante y, finalmente, sostuvo que si bien existieron pagos posteriores al inicio de estas actuaciones, en el momento en que su defendido tomó conocimiento de ellas, los montos ya estaban cancelados.

## **PRIMERA CUESTION**

El recurso de apelación fue interpuesto en tiempo y forma, por quien posee legitimación para hacerlo, contra una resolución que dispuso rechazar la excepción de atipicidad incoada por la defensa. Tal decisión resulta expresamente apelable conforme lo estipulado por el art. 198 CPPCABA, por lo que no caben dudas acerca de su procedencia.

## **SEGUNDA CUESTION**

### I.- Excepción de atipicidad de la conducta por falta de ardid o engaño

En relación a este planteo, cabe señalar, en primer lugar, que si bien la defensa titula el agravio como "excepción de falta de acción", lo que en verdad cuestiona es la tipicidad de la conducta atribuida a sus defendidos toda vez que entiende que al no vislumbrarse un comportamiento malicioso, un ardid o engaño por parte del Sr. Lipovetsky en los hechos que aquí se investigan, a su entender, no se encontraría configurado el tipo penal bajo estudio.

Ahora bien, cabe recordar que el art. 6 de la Ley 24.769, modificada por la Ley



26.735 establece que "*Será reprimido con prision de dos (2) a seis (6) años el agente de retención o de percepción de tributos nacionales, provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que no depositare, total o parcialmente, dentro de los diez (10) días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de cuarenta mil pesos (\$40.000) por cada mes*".

De allí se desprende que la acción típica contenida en la figura prevista por el mencionado artículo consiste en la falta de depósito, total o parcial, en la institución correspondiente de las sumas de dinero retenidas como tributos al Fisco nacional, al provincial o al de la CABA, dentro de los diez días administrativos de vencido el plazo de ingreso de esos importes retenidos, siempre que estos superen los \$40.000.

Específicamente en relación al tema traído a estudio, es dable mencionar que "*El abuso de confianza es lo que distingue el delito de apropiación indebida de tributos de la evasión tributaria. En esta última se exige un ardid o engaño (mediante una ocultación maliciosa o declaración engañosa, entre otros) que determine el incumplimiento fiscal*" (Régimen Penal Tributario y Previsional, Mariano H. Borinsky. Rubinzal - Culzoni Editores, pág. 98). Por otro lado, el delito bajo estudio (Apropiación indebida de tributos) no requiere dicho extremo para su configuración sino que el fundamento del reproche penal es el abuso de confianza. Ello así, toda vez que el agente de retención o percepción se apropia de lo que no le pertenece, abusando de la confianza depositada por quienes sufrieron la retención o percepción. La percepción o retención de la suma correspondiente para su posterior depósito al organismo fiscal es ilícita, la apropiación, es decir, la falta de depósito de aquellos impuestos al momento exigido por ley es ilegítima (ob. cit., p. 98).

II.- En segundo lugar, cabe señalar que la defensa particular ha insistido en la realización de una pericia contable a lo largo del trámite de las presentes actuaciones. Asimismo, ante esta instancia refirió que su defendido no se sustrajo en forma voluntaria de depositar las sumas retenidas sino que lo hizo por un estado de necesidad justificante.

En relación a estos agravios, cabe adelantar que la causal de antijuricidad alegada resulta ser, en principio, una cuestión de hecho y prueba que debe dilucidarse en el debate oral y público.

Sin embargo, cabe recordar que en el fallo citado por el Sr. Fiscal de Cámara, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que "*& no basta la mera comprobación de la situación objetiva en que se encuentra el agente de retención, sino que es menester la concurrencia del elemento subjetivo en virtud del principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente*" (Lambruschi, Pedro Jorge s/ ley 23.771, sentencia del 31/10/97).

En este sentido, cabe aclarar que *"Como en todo delito de omisión, la posibilidad material de cumplir con la conducta debida -también denominada capacidad individual de acción- constituye uno de los elementos que integran el tipo, sin cuya concurrencia la subsunción fracasa. En efecto, 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"* (confr., entre otros, Armin Kaufmann, "Teoría de las normas", versión castellana de Enrique Bacigalupo y Ernesto Garzón Valdés, Buenos Aires, 1977, págs. 184 y sgtes.; con especial relación a los delitos de omisión, Enrique Bacigalupo, "Delitos impropios de omisión", 2a. ed., Buenos Aires, 1983, págs. 149 y sgtes.; Hans-Heinrich Jescheck, "Tratado de Derecho Penal. Parte general", versión castellana de la 4a. ed. alemana de JosÉ Luis Manzanares Samaniego, Granada, 1993, págs. 560 y sgtes.).

Sentado ello, cabe expresar que la pericia contable darÁ luz a la cuestión traída a estudio en relación a si el Sr. Lipovetsky habrÁ tenido la posibilidad material de cumplir con la conducta debida. En otras palabras, dicho peritaje podrÁ verificar si existían fondos líquidos disponibles para afrontar el ingreso de los períodos imputados, a fin de analizar si se configuró la adecuación típica que exige el art. 6 de la ley 24.769. Sin embargo, toda vez que no se ha realizado aún dicho peritaje, no es posible, con la prueba reunida en autos, descartar de forma manifiesta la tipicidad de la conducta imputada.

Al respecto, este Tribunal ha afirmado anteriormente que para que sea procedente la excepción en esta instancia del proceso resulta ineludible que la atipicidad, inexistencia del hecho o la falta de participación del imputado aparezcan **manifiestas** (Causas n.º 24011-01/CC/2008 Incidente de Apelación en autos "Galván, Stella Gladys s/art. 181 inc. 1 CP", rta. el 12/11/2008; 6300-00-CC/2010 "García, JosÉ Rogelio s/infr. art. 149 bis CP- Apelación", rta. el 17/12/2010; Causa N.º 50860-01-CC/2009 "Incidente de nulidad y excepción en autos Banini, Abelardo Lorenzo s/infr.art. 149 bis CP", rta. el 15/2/2012; N.º 32423-00-CC/2011 "Gras, JosÉ Mariano s/art. 149 bis. CP- Apelación", del 14/3/2012; entre muchas otras), circunstancia que no ocurre en el caso de autos. Por tanto, habrÁ de rechazarse la excepción por manifiesto defecto en la pretensión por atipicidad.

## II.- Extinción de la acción penal por pago

En este punto, corresponde analizar el agravio introducido por el Sr. Defensor en cuanto afirma que existió pago espontáneo que no ha sido tenido en cuenta por la Magistrada, al respecto el Ministerio Público Fiscal sostuvo que el instituto previsto en el art. 16 de la mencionada ley de fondo (es decir, exención de responsabilidad penal por presentación espontánea) no resulta aplicable al delito bajo estudio puesto que al



referirse a obligaciones evadidas, dicha figura no abarca a las conductas consistentes en omitir el depósito de aportes retenidos o percibidos.

En relación a ello, cabe destacar que el texto vigente del artículo 16 de la ley del Régimen Penal Tributario exime de responsabilidad penal a los obligados que regularicen espontáneamente su situación. Esa ley contempla en su título I las disposiciones referidas a delitos tributarios y en su título II las que conciernen a los recursos de la seguridad social. La norma que es materia de controversia está incluida en el título IV de la ley encabezado por el acápite "Disposiciones generales" lo que implica que es aplicable en los dos casos.

Asimismo, resulta pertinente resaltar que la Sala A de la Cámara de Apelaciones en lo Penal Económico en un fallo reciente, en relación al delito de apropiación indebida de recursos de la seguridad social, pero cuya misma lógica puede aplicarse al delito de apropiación indebida de tributos, ha entendido "*Que el deber de un empleador de depositar lo retenido de los haberes de sus empleados constituye una obligación que resulta evadida cuando no se cumple con ese deber. Su regularización, por consiguiente, se encuentra comprendida en el artículo 16 de la ley 24.769*" (Causa nro. CPE 39/2013/1/CA "Incidente por art. 16 de la Ley Penal Tributaria de Iachetti, Alejandro Vicente en autos "Mares Sur S.A. sobre infracción Ley 24.769", rta. el 5/2/2016. Reg. Interno nro. 15/2016)

Aclarado ello, resta analizar si la regularización de la deuda, en el presente caso fue de forma espontánea, tal como afirma el recurrente, o si fue motivada por la acción de fisco, caso en el que correspondería confirmar la decisión del *a quo*, quien entendió que no ocurrió dicho extremo.

De la lectura de las actuaciones, se desprende que los pagos fueron efectuados después de la intimación formulada por parte de la AGIP. Es decir, según surge de la requisitoria fiscal (fs. 557), se le imputa no haber depositado dentro de los diez días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido en concepto del impuesto sobre los ingresos brutos correspondientes a los períodos y montos siguientes: 1) Período noviembre 2013 (\$ 139.703,49) cuyo vencimiento operó el día 13/12/2013; 2) Período diciembre 2013 (\$ 44.680,88) cuyo vencimiento operó el día 13/1/2014; 3) Período marzo 2014 (\$ 80.505,81) cuyo vencimiento operó el día 11/4/2014; 4) Período abril 2014 (59.696,39) cuyo vencimiento operó el día 13/5/2014; 5) Período mayo 2014 (\$ 91.924,22) cuyo vencimiento operó día 13/6/2014 y 6) Período junio 2014 (\$ 85.856,52) cuyo vencimiento operó el día 17/7/2014.

Cabe mencionar que las intimaciones por parte de la AGIP se efectuaron en 14/1/2014 (fs. 27), 7/3/2014 (fs. 57), y el resto dentro de los meses de abril, mayo, junio y agosto de 2014 (ver fs. 307/314). Asimismo, los pagos efectuados por parte de la firma Fibra del Sur S.A. de fechas 23/10/2014 correspondiente al período Nov. 2013; 23/10/2014

correspondiente al período Dic. 2013; 23/5/2014 correspondiente al período marzo 2014, y 10/10/2014 correspondiente a Mayo 2014 aunado a que no constan los pagos de abril y junio de 2014; fueron supuestamente materializados fuera del plazo legalmente establecido.

Ello asimismo, puesto que los días hábiles posteriores al vencimiento tomando en cuenta lo estipulado por el art. 159 del Código Fiscal habrán vencido: el 21 de enero de 2014 para el período de noviembre de 2013; el 17 de febrero de 2014 para período diciembre 2013; el 21 de mayo de 2014 para el período de marzo de 2014; el 17 de junio para el período de abril de 2014; el 22 de julio de 2014 para el período de mayo 2014 y el 19 de agosto de 2014 para junio de 2014.

Por tanto, asiste razón al *a quo* en cuanto a que los pagos efectuados no fueron espontáneos por lo que no corresponde el eximente que prevé el art. 16 de la ley de mención sino que se materializaron, en principio y sin perjuicio de lo que surja de la audiencia de debate, como consecuencia de la intimación efectuada por la AGIP.

Por lo expuesto, el tribunal, resuelve:

**RESUELVE:**

**CONFIRMAR** el decisorio recurrido, obrante a fs. 593/596 vta., en cuanto dispuso NO HACER LUGAR a los planteos que fueran articulados por la Defensa.

Regístrese, notifíquese mediante cédula con carácter de urgente y remítase al Juzgado de Primera Instancia interviniente a sus efectos. Fdo: Elizabeth A. Marum, Marcelo Pablo Vazquez y Pablo Bacigalupo. Ante m.º: Ma. del Rosario Ianieri.