

Apropiación Indebida De Tributos Ley Penal Mas Benigna

JURISPRUDENCIA

Apropiación indebida de tributos. Ley penal más benigna

Se confirma la resolución que sobreseyó parcialmente a los encausados y los procesó por la presunta comisión del delito de apropiación indebida de retenciones del impuesto al valor agregado. Buenos Aires, 4 de febrero de 2015. VISTOS: El recurso de apelación interpuesto por el señor fiscal de la instancia anterior a fs. 110/112 de este incidente, contra el punto resolutivo III de la resolución de fs. 95/109 vta. de este incidente, por la cual se dictó un auto de sobreseimiento parcial respecto de M.D.C. y de G.A.S. El recurso de apelación interpuesto por la defensa oficial de M.D.C. y de G.A.S. a fs. 113/125 de este incidente, contra los puntos resolutivos I y II de la resolución de fs. 95/109 vta. de este incidente, por la cual se dictó un auto de procesamiento respecto de los nombrados y se mandó a trabar un embargo sobre los bienes y el dinero de los nombrados hasta cubrir la suma de ... pesos (\$...). El escrito de fs. 135, por el cual el señor fiscal general de cámara mantuvo el recurso interpuesto por el señor fiscal ante la instancia anterior. Los escritos de fs. 137/138 y 139/151 del presente, por los cuales el señor fiscal general de cámara y la defensa oficial de M.D.C. y de G.A.S., respectivamente, informaron por escrito en la oportunidad prevista por el art. 454 del C.P.P.N. Y CONSIDERANDO: 1°) Que, por el punto resolutivo III de la resolución de fs. 95/109 vta. de este incidente, la señora juez a cargo del juzgado de la instancia anterior sobreseyó a M.D.C. y a G.A.S., en cuanto resulta de interés para resolver el presente, con relación a "...la presunta apropiación indebida de...las sumas cuya...percepción en el Impuesto al Valor Agregado se les atribuyó correspondiente a los períodos noviembre/2008, diciembre/2008, enero/2009, febrero/2009 y marzo/2009...de MOLINO NUEVO S.A., por cuanto los hechos investigados no encuadran en una figura legal...?, pues entendió que, a partir de la redacción otorgada al art. 6 de la ley 24.769, por la ley 26.735, y en virtud de la aplicación del principio de la ley penal más benigna, aquellos hechos no se adecuarían actualmente a un tipo penal (considerando 22° de la resolución apelada). 2°) Que, por la ley 26.735 se sustituyó el art. 6° de la ley 24.769, elevándose el monto establecido con relación a los delitos de apropiación indebida de tributos a la suma de cuarenta mil pesos (\$ 40.000). 3°) Que, la nueva redacción del art. 6° del Régimen Penal Tributario resultaría aplicable al caso "sub examine" como derivación del principio de la ley penal más benigna, en virtud de resultar una norma más beneficiosa para los imputados que la prevista por la ley vigente al momento de los hechos (art. 2 del Código Penal; confrm. Regs. Nos. 26/12, 101/12, 254/12 y 440/12, entre otros, de esta Sala "B"). En efecto, como fue expresado, por la reforma legal mencionada, el monto previsto por el art. 6 de la ley 24.769 (según la modificación introducida por la ley 26.735), como condición objetiva para penalizar la apropiación indebida de tributos, se elevó a cuarenta mil pesos (\$ 40.000). En el caso, la omisión de ingreso de tributos que se imputa a la contribuyente por los períodos 11/2008, 12/2008, 1/2009, 2/2009 y 3/2009, en el estado actual de la investigación, ascenderían a las sumas de \$..., \$..., \$..., \$... y \$..., respectivamente. 4°) Que, por lo expresado por los considerandos anteriores, toda vez que los importes que se habrían omitido ingresar por los períodos noviembre de 2.008 a marzo de 2.009, por parte de MOLINO NUEVO S.A. no superarían el monto previsto por el art. 6 de la ley 24.769 (texto según la ley 26.735), corresponde confirmar la resolución recurrida. 5°) Que, en sentido análogo al establecido precedentemente se pronunció la Corte Suprema de Justicia de la Nación en una situación similar con motivo de la modificación introducida por la ley 26.063 al art. 9 de la Ley Penal Tributaria (Fallos 330:4544). 6°) Que, con relación al agravio introducido con sustento en lo manifestado por la Resolución P.G.N. N° 5/12, referido a que la actualización de los montos previstos por la ley 24.769 no obedeció a un cambio en la valorización social de los hechos previstos por aquella, sino que "...respondió al objetivo principal de actualizar aquellos compensando la depreciación sufrida por la moneda nacional durante el período de vigencia de la ley 24.769...?", corresponde establecer que aquel propósito no surge expuesto inequívocamente por el legislador nacional durante el tratamiento parlamentario de la que resultó ser la ley 26.735 y, antes bien, la falta de sanción legislativa del artículo propuesto por el proyecto tratado (mensaje del Poder Ejecutivo Nacional al Congreso Nacional N° 379, art. 17 bis), relativo a la no aplicación beneficiante de las disposiciones de la nueva normativa, autoriza a descartar la postura recursiva, no advirtiéndose, en consecuencia, motivos sustentables que permitan diferenciar la situación producida por la reforma de la que se trata de la introducida por la ley 26.063, considerada de aplicación retroactiva, por aplicación del principio de la ley penal más benigna, por el fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que se citó anteriormente. Por lo tanto, corresponde confirmar el punto III de la resolución recurrida, en cuanto fue materia de recurso. 7°) Que, por los puntos dispositivos I y II de la resolución apelada, la señora juez a cargo del juzgado de la instancia anterior dispuso un auto de procesamiento, sin prisión preventiva, respecto de M.D.C. y G.A.S. por considerárselos, "prima facie", coautores penalmente responsables del delito de apropiación indebida de las retenciones correspondientes al período enero de 2.008, de las retenciones y percepciones correspondientes a los períodos fiscales febrero, abril, mayo y junio de 2.008, de las percepciones

correspondientes a los períodos julio, agosto, septiembre, octubre de 2.008 y abril de 2.009 del Impuesto al Valor Agregado, y de las retenciones correspondientes al período abril 2.008 del Impuesto a las Ganancias a cuyo depósito MOLINO NUEVO S.A. se encontraba obligada (art. 6° de la ley 24.769), y se mandó a trabar embargo sobre los bienes y el dinero de aquéllos hasta cubrir la suma de ... pesos (\$...). 8°) Que, por el recurso interpuesto, la defensa oficial de M.D.C. y de G.A.S. se agravió de lo resuelto por la señora juez ?a quo?, pues entendió que la falta de ingreso o la falta de ingreso en término de los montos supuestamente retenidos por MOLINO NUEVO S.A. se debió a que la contribuyente había entrado ?...en estado de cesación de pagos, extremo que tornó imposible el ingreso de las retenciones debidas...? y que la crisis económica de aquella sociedad comenzó a principios del año 2008, es decir antes que aquella sociedad entre en cesación de pagos (11 de agosto de 2.008), por lo que las supuestas retenciones del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto a las Ganancias correspondientes a los períodos enero a junio de 2.008 nunca se materializaron. Asimismo, manifestó que aquella crisis económica y financiera se debió principalmente a la falta de pago en término de los subsidios por parte de la Oficina Nacional de Control Comercial Agropecuario (O.N.C.C.A.). Por otra parte, con relación a la falta de ingreso de las percepciones efectuada por MOLINO NUEVO S.A. a sus clientes, expuso: ?...los pagos que la sociedad recibió de sus clientes ingresaron en sus cuentas como una masa, la cual fue utilizada en el orden de prioridades antes mencionado y reconocido por el síndico del concurso...el incumplimiento de las obligaciones tributarias es una consecuencia de la necesidad de mantener el funcionamiento del negocio para evitar otros males tales como la falta de pago de salarios o de cumplimiento de las obligaciones debidas a sus proveedores...?, por lo cual M.D.C. y G.A.S. habrían actuado bajo un estado de necesidad justificante, o en su defecto, en un estado de necesidad disculpante o por haber padecido un error de prohibición indirecto inevitable. 9°) Que, por ninguno de los argumentos manifestados por la defensa de M.D.C. y de G.A.S. se controvierte la valoración probatoria efectuada por el pronunciamiento recurrido, mediante el cual se estableció, con un grado de certeza suficiente para este momento del proceso, la materialidad de los hechos investigados y la participación culpable de los nombrados en los hechos ?prima facie? ilícitos que se atribuyeron a aquéllos. 10°) Que, el agravio manifestado por la defensa de C. y S. con relación a que la falta de depósito o la falta de depósito en término de las retenciones y percepciones del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto a las Ganancias correspondientes a los períodos anteriores a la fecha en la cual se produjo la cesación de pagos de MOLINO NUEVO S.A. se produjo como consecuencia del atraso del pago de las compensaciones por parte de la Oficina Nacional de Control Comercial Agropecuario (O.N.C.C.A.), no puede prosperar. 11°) Que, en efecto, por el informe final de la sindicatura realizado en el concurso preventivo de MOLINO NUEVO S.A. se concluyó: ?...no parece que la magnitud de los pasivos contraídos por la concursada durante el año 2008 y que quedaron impagos desde mediados de ese año guarden razonable proporción con las compensaciones pendientes de pago por parte de la ONCCA, toda vez que -solo computando el pasivo insinuado tempestivamente conforme art. 32 L.C.Q. y aconsejado verificar en la oportunidad del art. 35 por \$...- se aprecia que este es 367 % superior al referido total de \$... que MOLINO NUEVO S.A. esperaba cobrar de dicho Organismo...revela que el déficit financiero no era solo producto del atraso en el pago de las compensaciones, sino que también respondía a otras causas, conllevando todas ellas a la conformación de un nivel de endeudamiento notoriamente superior a las posibilidades de pago de la deudora. Lo expresado evidencia que la falta de pago oportuno de las compensaciones pudo haber actuado como detonante final de la crisis, pero no fue en modo alguno causa determinante de ella; ya que aún cuando MOLINO NUEVO S.A. hubiera cobrado en tiempo y forma de la ONCCA el total pretendido de \$..., estos fondos eran insuficientes para cancelar todos los pasivos exigibles que contrajo a lo largo del año 2.008... Por tal motivo se concluye que la efectiva causa del desequilibrio económico de la deudora no se debió al factor exógeno invocado por la misma en su presentación, sino principalmente a elementos endógenos concernientes a su manejo empresario... Esto permite concluir que el estado de impotencia patrimonial no fue producto de la falta de pago por parte de la ONCCA, sino anterior o contemporáneo a la misma; lo que reafirma lo antes expuesto en el sentido que la causa de la cesación de pagos no responde a las causales imputadas por la concursada, sino esencialmente a factores endógenos relacionados con el mal manejo empresario...? (confr. el informe obrante a fs. 160/163 del anexo N° 1, expediente. N° 51.701 ?MOLINO NUEVO S.A. s/ concurso preventivo?). 12°) Que, por otro lado, los argumentos de la defensa de M.D.C. y de G.A.S. con relación a esta circunstancia tuvieron recepción favorable, en forma parcial, por el juzgado ?a quo?, en cuanto por aquélla se estableció: ?...con relación a los períodos posteriores a la fecha de cesación de pagos (11/08/2008), ha de destacarse que, sin perjuicio de las apreciaciones efectuadas por la síndica del concurso con relación a las causas que generaron el estado de cesación de pagos...lo cierto es que ha quedado establecido tanto en el expediente comercial como en las presentes actuaciones que a partir del 11/08/2008 (vencimiento del SICORE del mes de julio/2008), MOLINO NUEVO S.A. no contaba con fondos líquidos disponibles para hacer frente a sus obligaciones y, consecuentemente, al no efectuar los pagos no se verificó retención alguna...?. Por lo tanto, la afirmación efectuada por la defensa de C. y de S. relacionada con que la señora juez a cargo del juzgado de la instancia anterior no habría tenido en cuenta aquel argumento sólo evidencia una apreciación subjetiva motivada en la disconformidad de la parte con los

fundamentos de un pronunciamiento que, parcialmente, resultó adverso a su pretensión. 13°) Que, con relación a lo manifestado por la defensa de M.D.C. y de G.A.S. en cuanto a que el monto de las percepciones del Impuesto al Valor Agregado correspondiente al período febrero de 2.008 no superaría el monto de los \$ 40.000 establecido por la modificación prevista por la ley 26.765 (\$...) y, por lo tanto, no encuadraría en una figura legal, corresponde establecer que el monto previsto como condición objetiva de punibilidad por el art. 6 de la ley 24.769, se conforma en el caso por la sumatoria de las percepciones y de las retenciones de ese período, el cual asciende a \$... Con relación a este punto, se ha dicho: '...por el art. 6 se prevé la conminación penal 'siempre que el monto superase la suma de ... pesos (\$...) [ley 24.769, antes de la reforma introducida por la ley 26.735] por cada mes'; por lo tanto, y por el contrario a lo indicado con respecto a la evasión tributaria, el legislador no previó ningún tipo de diferenciación en la conformación de este monto por la circunstancia de que se trate de distintos tributos. Tampoco lo hizo con respecto a si se tratan de percepciones o retenciones, sino que simplemente indica que el monto debe ser el no ingresado. En consecuencia, mientras se trate de tributos nacionales y la calidad de agente de retención y la de percepción recaiga sobre el mismo sujeto tributario, no parece haber inconveniente alguno en que a los efectos de constatar la existencia de la condición objetiva de punibilidad deben sumarse todos los tributos sin que tenga relevancia, a este efecto, que hayan sido percibidos o retenidos (conf. Alejandro CATANIA, 'Régimen Penal Tributario Estudio sobre la ley 24.769', Editores del Puerto, 2.007, pág. 154). 14°) Que, por otro lado, con relación a la falta de ingreso o a la falta de ingreso en término de las percepciones del Impuesto al Valor Agregado efectuadas por MOLINO NUEVO S.A. con posterioridad a la fecha en que se produjo la cesación de pagos de aquella contribuyente, esto es julio, agosto, septiembre y octubre de 2.008, este Tribunal ha expresado, con anterioridad, que las sumas percibidas, como en este caso, conforme a la normativa establecida por la R.G. AFIP N° 3337/1991 y modificatorias, por ventas, son sumas de dinero que pasan a poder del agente de percepción al efectivizarse aquellas operaciones, las cuales, en el caso, se encuentran probadas con la emisión de las facturas en las cuales se consignaban las percepciones recibidas de los clientes por aquellas ventas, por lo cual no puede invocarse la falta de percepción ni la falta de disponibilidad de fondos como justificación del incumplimiento de la obligación de depositar (considerandos 8° y 9° de la resolución recurrida). En este sentido, la obligación de depositar aquellas sumas proviene de la calidad de agente de percepción asignada por ley. Por lo tanto, las sumas percibidas por la sociedad investigada por aquellos conceptos no pueden disponerse libremente con la intención de solventar otras obligaciones de la sociedad, como la falta de pago de salarios o de cumplimiento de las obligaciones debidas a los proveedores, ni asignarse a aquellas sumas un destino distinto del previsto por la norma. 15°) Que, en consecuencia, si se acepta que una persona ha cometido un hecho que, 'prima facie', se adecua a la descripción de una conducta sancionada por la ley penal, la impunidad sólo podría sustentarse en la correcta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por el derecho vigente (Fallos 274:487; 293:101, entre otros). En este sentido, las excusas brindadas por la defensa de los recurrentes en el sentido que habrían actuado bajo un estado de necesidad justificante o en su defecto en un estado de necesidad disculpante o por haber padecido un error de prohibición indirecto inevitable, conforme a lo expresado por el considerando 8 de la presente, no fueron debidamente acreditadas hasta el momento; por lo tanto, aquéllas tampoco pueden prosperar. 16°) Que, debido a que por el recurso de apelación interpuesto por la defensa de M.D.C. y de G.A.S. a fs. 113/125 de este incidente no se introdujo agravio autónomo alguno con relación a la decisión del juzgado 'a quo' de disponer el embargo sobre los bienes y el dinero de aquéllos, corresponde declarar mal concedido el recurso de apelación deducido con relación a aquella decisión (confr. arts. 445 y 450 del C.P.P.N.). Por ello, SE RESUELVE: I. CONFIRMAR el punto dispositivo III de la resolución apelada en cuanto se sobreseyó, parcialmente, a M.D.C. y a G.A.S., con relación a los hechos motivo del mismo. II. SIN COSTAS (arts. 530, 532 y ccs. del C.P.P.N.). III. CONFIRMAR el punto dispositivo I de la resolución apelada en cuanto se dispuso un auto de procesamiento de M.D.C. y de G.A.S. con relación a los hechos motivo del mismo. IV. CON COSTAS (arts. 530, 531 y ccs. del C.P.P.N.). V. DECLARAR PARCIALMENTE MAL CONCEDIDO el recurso de apelación interpuesto por la defensa de M.D.C. y de G.A.S. a 113/125 de este incidente, contra el punto II de la resolución de fs. 95/109 vta., en cuanto por aquél se dispuso el embargo sobre los bienes y el dinero de aquéllos. Regístrese, notifíquese, oportunamente comuníquese de conformidad con lo dispuesto por la resolución N° 96/2013 de superintendencia de esta Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico y devuélvase junto con los autos principales y la documentación reservada por secretaría. Fecha de firma: 23/02/2015 Firmado por: MARCOS ARNOLDO GRABIVKER, JUEZ DE CÁMARA Firmado por: ROBERTO ENRIQUE HORNOS, JUEZ DE CÁMARA Firmado por: NICANOR MIGUEL PEDRO REPETTO, JUEZ DE CÁMARA Firmado (ante mí) por: MARÍA CONSTANZA DE OYARBIDE CASTILLO, SECRETARIA DE CÁMARA 002389E